

Märkische Revision GmbH

Geschäftsführer:

Dipl.-Ök. Karl-Heinz Berten
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dipl.-Kfm. Dirk Herrmann
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dipl.-Kfm. Hans-Henning Schäfer
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dipl.-Kfm. Martin Mrozowski
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dipl.-Finw. Edgar Nießen
Steuerberater

Dipl.-Finw. Benjamin Schloßmann
Steuerberater

Dipl.-Wirtsch.-Ing. Frank Stuschke
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dipl.-Kfm. Klaus Orzehsek
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Guido Hagemeier
Rechtsanwalt

Dipl.-Kfm. Thomas Nienheysen
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Büro Essen:
Im Teelbruch 128
45219 Essen
Fon 0 20 54 - 95 27 0
Fax 0 20 54 - 95 27 29
info@maerkische-essen.de

Büro Bochum:
Königsallee 47
44789 Bochum
Fon 02 34 - 93 03 40
Fax 02 34 - 93 03 450
info@maerkische-bochum.de

Büro Münster:
Feldstiege 70
48161 Münster
Fon 0 25 33 – 93 03 92
Fax 0 25 33 – 93 03 99
mail@mr-muenster.de

Mandanten-Rundschreiben 03/2018

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Steuerpolitische Vorhaben der Bundesregierung
- 2 Höhe der Steuerverzinsung auch für 2013 vom Bundesfinanzhof gebilligt
- 3 Krankenversicherungsbeiträge nur für eine Basisabsicherung abziehbar
- 4 Keine Abziehbarkeit von Studiengebühren als Sonderausgaben („Schulgeldzahlungen“)
- 5 Erste Tätigkeitsstätte bei Auslandssemester?

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 6 Beitragserstattung durch berufsständische Versorgungseinrichtungen grds. steuerfrei
- 7 1 %-Regelung: Schätzung des Bruttolistenpreises bei Importfahrzeug

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 US-Steuerreform – Auswirkungen für international tätige Unternehmen?
- 9 Ansparschreibung nur für Anschaffung angemessener Wirtschaftsgüter
- 10 Werbebeiträge eines Franchisenehmers
- 11 Keine Pflicht zur Vergabe lückenlos fortlaufender Rechnungsnummern bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 12 Häusliches Arbeitszimmer auch bei sehr geringer betrieblicher/beruflicher Nutzung möglich?
- 13 Einnahmen-Überschussrechnung: Ansatz von Ausgaben im Fälligkeitszeitpunkt bei Lastschriftverfahren
- 14 Verpflichtende Abgabe der Anlage EÜR auch bei geringen Betriebseinnahmen

Für Personengesellschaften

- 15 Buchwertübertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften mittels § 6b EStG
- 16 Erbringung von Steuerberatungsleistungen durch Gesellschafter – Bilanzierung in der Sonderbilanz
- 17 Nutzung eines in der Gesamthandsbilanz gebildeten Investitionsabzugsbetrags auch bei Investition durch einen Gesellschafter

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 18 Für Rentner und Pensionäre mit Kapitaleinkünften kann ein Antrag auf Günstigerprüfung sinnvoll sein
- 19 Einlösung von Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen ist nicht steuerbar

Für Hauseigentümer

- 20 Grunderwerbsteuer: Keine Minderung der Bemessungsgrundlage um die übernommene Instandhaltungsrücklage bei Erwerb von Teileigentum
- 21 Abzug von Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjektes

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 22 Erwerb eigener Anteile durch die GmbH – Steuerliche Konsequenzen auf Seiten des veräußernden Gesellschafters
- 23 Zufluss einer Tantieme an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer bei verspäteter Aufstellung des Jahresabschlusses
- 24 Übernahme einer Pensionsverpflichtung einer GmbH durch eine andere GmbH führt grundsätzlich zu keinem Zufluss von Einnahmen
- 25 Vorlage an EuGH: Steueraufschub auch bei Wegzug des Gesellschafters in die Schweiz?
- 26 Ansatz von GmbH-Beteiligungen bei einem bilanzierenden Steuerpflichtigen
- 27 Berücksichtigung einer zukünftigen Steuerbelastung bei den Wertfeststellungen für Zwecke der Erbschaftsteuer
- 28 Berichtigung des steuerlichen Einlagenkontos bei fehlerhafter Feststellung?

Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern (GoBD) und insbesondere Verfahrensdokumentation

- 29 GoBD zunehmend im Fokus der Finanzverwaltung
- 30 Bedeutung der GoBD
- 31 Wichtige Vorgaben nach den GoBD
- 32 Verfahrensdokumentation

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuerpolitische Vorhaben der Bundesregierung

Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 19. Legislaturperiode, welcher Grundlage für das Handeln der nun am 14.3.2018 gebildeten Regierung ist, enthält auch Aussagen zu steuerpolitischen Vorhaben. Welche Pläne die Bundesregierung verfolgt, stellen wir im Folgenden vor. Im Einzelfall kann auf dieser Grundlage Handlungsbedarf angezeigt sein, wenn Maßnahmen bis zum Inkrafttreten bzw. wenigstens bis zur weiteren Konkretisierung der Vorhaben aufgeschoben werden sollten, um ggf. von steuerlichen Fördermaßnahmen oder Verbesserungen der steuerlichen Rahmenbedingungen profitieren zu können. Im Einzelnen sind folgende Änderungen vorgesehen:

- **Solidaritätszuschlag:** Insbesondere untere und mittlere Einkommen sollen beim Solidaritätszuschlag entlastet werden. Konkret soll der Solidaritätszuschlag schrittweise abgeschafft werden. Der erste Schritt soll im Jahr 2021 mit einer Entlastung im Umfang von 10 Mrd. € greifen. Dadurch sollen ca. 90 % aller Zahler des Solidaritätszuschlags durch eine Freigrenze (mit Gleitzone) vollständig vom Solidaritätszuschlag entlastet werden. Für höhere Einkommensgruppen ist keine Entlastung vorgesehen. Offen ist, ob der Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer, von der insbesondere GmbHs betroffen sind, (zunächst) bestehen bleibt.
- **Steuervereinfachung:** Das Ziel der Steuervereinfachung soll durch einen verstärkten EDV-Einsatz erreicht werden. Es ist geplant, das Angebot an die Bürger zur elektronischen Kommunikation mit der Finanzverwaltung auszubauen. Wie bereits schon für frühere Wahlperioden angekündigt, soll die Einführung einer vorausgefüllten Steuererklärung für alle Stpfl. realisiert werden. Vorgesehen ist nun eine Umsetzung bis zum Veranlagungszeitraum 2021.
- **Faktorverfahren bei Ehegatten:** Die Berechnung der Lohnsteuer bei Ehegatten kann mittels Faktorverfahren an unterschiedliche Lohnverhältnisse angepasst werden, so dass bereits beim Lohnsteuerabzug eine verursachungsgerechte Verteilung der Steuerlast auf beide Ehegatten erfolgt. Beabsichtigt ist eine bessere Information über dieses Verfahren, um die Akzeptanz zu stärken. Personen mit Steuerklassenkombination III/V sollen in den Steuerbescheiden regelmäßig über das Faktorverfahren informiert und auf die Möglichkeiten des Wechsels zur Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktor hingewiesen werden.
- **Vereinheitlichung der Unternehmenssteuern in der EU:** Bereits seit einigen Jahren existieren Bestrebungen zur Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU. In einem ersten Schritt soll die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer vereinheitlicht werden, um auf dieser Basis dann auch Annäherungen bzw. Mindeststandards beim Steuersatz festzulegen. Unionsweit hat dieses Projekt wegen des bestehenden Einstimmigkeitsprinzips wohl absehbar keine Aussichten auf Erfolg. Es existieren aber konkrete Pläne, in einem ersten Schritt eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage bilateral mit Frankreich zu erreichen. Dies kann möglicherweise eine Signalwirkung auf andere EU-Staaten bedeuten. Das Ausmaß der Anpassung ist aktuell allerdings noch offen.
- **Abschaffung der Abgeltungsteuer auf Zinserträge:** Die Abgeltungsteuer mit einem festen Satz von 25 % soll auf Zinserträge abgeschafft werden. Hintergrund ist die erfolgte Etablierung des automatischen länderübergreifenden Informationsaustauschs über Zinseinkünfte, so dass dem Risiko einer Nichterfassung von Zinseinkünften anders als noch bei Einführung der Abgeltungsteuer vorgebeugt ist. Bei Dividenden, Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen aus Aktien und anderen Wertpapieren soll es bei der Abgeltungsteuer bleiben. Abzuwarten bleibt die verfahrensrechtliche Umsetzung, denn ein Einbezug der Zinseinkünfte in den normalen Einkommensteuertarif würde eine Angabe dieser in der Einkommensteuer-Erklärung erfordern. Damit wäre der Vereinfachungseffekt der Abgeltungsteuer, welche an der Quelle, also regelmäßig von den Banken einbehalten wird und damit für den Stpfl. grundsätzlich als steuerlich abgegolten gilt, hinfällig.
- **Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug:** Zur Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug beim Handel mit Waren im Internet sollen gesetzliche Regelungen geschaffen werden, um Betreiber von elektronischen Marktplätzen, die den Handel „unredlicher Unternehmer“ über ihren Marktplatz nicht unterbinden, für die ausgefallene Umsatzsteuer in Anspruch nehmen zu können. Die Betreiber der Handelsplattformen sollen verpflichtet werden, über die auf ihren Plattformen aktiven Händler Auskunft zu erteilen.

- **Steuerliche Förderung des Wohnungsbaus:** Es sind verschiedene steuerliche Fördermaßnahmen im Bereich des Wohnungsbaus vorgesehen. So soll die Gewinnung von Wohnbauland von Landwirten durch steuerlich wirksame Reinvestitionsmöglichkeiten in den Mietwohnungsbau verbessert werden. Ebenso soll durch die Einführung einer „Grundsteuer C“, mit der unbebaute Grundstücke höher besteuert würden, den Städten und Gemeinden ermöglicht werden, die Verfügbarmachung von Grundstücken für Wohnzwecke zu verbessern. Der freifinanzierte Wohnungsneubau soll durch eine bis Ende 2021 befristete Sonderabschreibung gefördert werden. Diese soll zusätzlich zur linearen Abschreibung über vier Jahre 5 % pro Jahr betragen. Der Wohnungsbau durch Familien soll durch ein Baukindergeld gefördert werden. Dazu soll für den Ersterwerb von Neubau oder Bestand ein Baukindergeld als Zuschuss in Höhe von 1 200 € je Kind und Jahr eingeführt werden, welches über einen Zeitraum von zehn Jahren gezahlt wird. Das Baukindergeld soll bis zu einer Einkommensgrenze von 75 000 € zu versteuerndem Haushaltseinkommen pro Jahr zzgl. 15 000 € pro Kind gewährt werden. Beim erstmaligen Erwerb von Wohngrundstücken für Familien soll ein Freibetrag bei der Grunderwerbsteuer eingeführt werden. Auch die steuerliche Förderung der energetischen Gebäudesanierung steht (wieder) auf dem Programm.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt die genaue Ausgestaltung der beabsichtigten Gesetzesänderungen. Im Übrigen ist keine grundlegende Änderung des Einkommensteuertarifs geplant und ebenso keine Entlastung bei der Unternehmensbesteuerung. Bzgl. Letzterer sind die aktuellen Entwicklungen auf Grund der US-Steuerreform im Auge zu behalten, da diese insbesondere eine merkliche Absenkung des Körperschaftsteuersatzes mit sich bringt und demzufolge auch Bewegung in die entsprechenden Steuersätze einiger EU-Länder kommen dürfte.

2 Höhe der Steuerverzinsung auch für 2013 vom Bundesfinanzhof gebilligt

Steuerzahlungen und -erstattungen werden grundsätzlich verzinst. Allerdings beginnt der Zinslauf normalerweise erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. So beginnt z.B. der Zinslauf für die Einkommensteuer 2016 am 1.4.2018. Die Verzinsung greift insbesondere dann, wenn sich die Erstellung der Steuererklärung oder auch deren Bearbeitung durch das Finanzamt deutlich verzögert oder wenn Korrekturen z.B. auf Grund einer später stattfindenden Betriebsprüfung erfolgen. Problematisch ist, dass der Zinssatz gesetzlich auf 6 % p.a. festgelegt ist. In Anbetracht des aktuellen Zinsniveaus kann dies zu deutlichen Verwerfungen führen.

Immer wieder kommen Zweifel auf, ob die Höhe des anzuwendenden Zinssatzes verfassungsgemäß ist. Bislang hat die Rechtsprechung dies stets bestätigt. So hat nun mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen III R 10/16) der Bundesfinanzhof bestätigt, dass die Höhe der Nachforderungszinsen, die für Verzinsungszeiträume des Jahres 2013 geschuldet werden, weder gegen den allgemeinen Gleichheitssatz noch gegen das Übermaßverbot verstößt. Der vorgesehene Zinssatz von 0,5 % für jeden Monat (6 % pro Jahr) sei auch unter Berücksichtigung der Entwicklung des allgemeinen Zinsniveaus im Jahr 2013 verfassungsgemäß. Das Gericht konnte keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz erkennen. Die Unterscheidung zwischen zinszahlungspflichtigen und nicht zinszahlungspflichtigen Steuerschuldnern beruht auf der zulässigen typisierenden Annahme, dass die zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgenden Steuerfestsetzungen zu potenziellen Zinsvor- oder -nachteilen führen können. Auch hinsichtlich der Zinshöhe verneint der Bundesfinanzhof einen Gleichheitsverstoß. Denn innerhalb der Gruppe der zinspflichtigen Stpfl. wird bei allen Betroffenen der gleiche Zinssatz zu Grunde gelegt.

Nach dem Urteil ist die Zinshöhe auch nicht wegen eines Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verfassungswidrig. Da mit den Nachzahlungszinsen potentielle Liquiditätsvorteile abgeschöpft werden sollen, hielt das Gericht eine umfassende Betrachtung der Anlage- und Finanzierungsmöglichkeiten der Stpfl. für erforderlich. Auf der Grundlage von Daten der Deutschen Bundesbank ergaben sich nach den Untersuchungen des Gerichts für 2013 Zinssätze für unterschiedliche Anlage- bzw. Kreditformen, die sich in einer Bandbreite von 0,15 % bis 14,70 % bewegten. Obwohl der Leitzins der Europäischen Zentralbank bereits seit 2011 auf unter 1 % gefallen war, konnte somit nach Ansicht des Gerichts nicht davon ausgegangen werden, dass der gesetzliche Zinssatz die Bandbreite realistischer Referenzwerte verlassen hat.

Hinweis I:

Betreffend der Jahre 2012 bis 2015 ist nun unter dem Aktenzeichen III R 25/17 ein Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage zumindest für aktuelle Jahre noch offen ist. Fraglich ist, ob für Jahre ab 2014 die Ar-

gumentation des Bundesfinanzhofs noch aufrechterhalten bleiben kann, da das Zinsniveau in dieser Zeit weiter deutlich abgesunken ist.

Handlungsempfehlung:

Für die Praxis bestätigt sich zunächst aber wiederum die Notwendigkeit, die Steuerverzinsung im Blick zu haben, z.B. bei der Anpassung von Vorauszahlungen, der zeitlichen Steuerung der Abgabe der Jahreserklärung oder bei der Prüfung, ob Anträge auf Aussetzung der Vollziehung im Einspruchsverfahren angezeigt sind. In manchen Fällen können auch freiwillige Zahlungen an das Finanzamt, also vor Durchführung der Veranlagung, helfen, den Zinslauf zu stoppen.

Hinweis II:

Zu beachten ist insoweit auch, dass Steuererstattungszinsen als Kapitaleinkünfte der Besteuerung unterliegen, wohingegen Steuernachzahlungszinsen steuerlich nicht geltend gemacht werden können.

3 Krankenversicherungsbeiträge nur für eine Basisabsicherung abziehbar

Krankenversicherungsbeiträge sind grundsätzlich als Sonderausgaben abzugsfähig. Allerdings ist dies beschränkt auf Beiträge, soweit diese zur Erlangung eines durch das SGB XII bestimmten sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus erforderlich sind und sofern auf die Leistungen ein Anspruch besteht (sog. Basisabsicherung).

Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 5/17) nochmals klargestellt. Die zusammenveranlagten Stpfl. waren als Rentner in der gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversichert. Zusätzlich waren beide Stpfl. privat krankenversichert und entrichteten insoweit Beiträge. Zu Recht habe das Finanzamt nur die in die gesetzliche Krankenkasse gezahlten Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt. Hinsichtlich der übrigen geleisteten Beiträge lägen auch keine außergewöhnlichen Belastungen vor, da es sich nicht um Krankheitskosten handele.

Als Sonderausgaben abzugsfähig sind Beiträge zu Krankenversicherungen, soweit diese zur Erlangung eines durch das Sozialgesetzbuch (SGB) XII bestimmten sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus erforderlich sind und sofern auf die Leistungen ein Anspruch besteht. Für gesetzlich Versicherte sind die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung erforderlich, die nach SGB V oder nach den Regelungen über die Krankenversicherung der Landwirte festgesetzt werden. Für Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung sind es die Beitragsanteile, die auf Vertragsleistungen entfallen, die, mit Ausnahme der auf das Krankengeld entfallenden Beitragsanteile, in Art, Umfang und Höhe den Leistungen nach SGB V vergleichbar sind. Entscheidendes Kriterium für den Abzug ist daher die Erforderlichkeit der Beiträge. Beiträge zur doppelten oder sogar mehrfachen Absicherung des verfassungsrechtlich gebotenen Versorgungsniveaus sind indes nicht erforderlich, da die Basisversorgung bereits durch eine Krankenversicherung gewährleistet ist.

Hinweis:

Im Übrigen hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 26/16) Folgendes entschieden: Falls im Versicherungstarif einer privaten Krankenkasse sowohl Leistungen versichert sind, die der Basisabsicherung dienen, als auch nicht als Sonderausgaben begünstigte Wahlleistungen, bedarf es einer Aufteilung der Beiträge auf der Grundlage der Krankenversicherungsbeitragsanteil-Ermittlungsverordnung (KVBEVO). Selbst wenn der so ermittelte Beitrag zur Basisabsicherung geringer sein sollte als ein vergleichbarer Beitrag zur gesetzlichen Krankenversicherung, sind lediglich die auf der Grundlage der KVBEVO ermittelten Beiträge zur Basisabsicherung als Sonderausgaben abziehbar. Es können also nur die tatsächlich für die Basisabsicherung gezahlten Beträge geltend gemacht werden.

4 Keine Abziehbarkeit von Studiengebühren als Sonderausgaben („Schulgeldzahlungen“)

Entgelte für ein Studium an einer privaten (Fach-)Hochschule können nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen X R 32/15) entschieden hat. Im Urteilsfall studierte die Tochter des Stpfl. an einer nichtstaatlichen, akademischen Bildungseinrichtung, die durch das damalige Ministerium für Schule, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen nach Maßgabe der Vorschriften des entsprechenden Hochschulgesetzes als Fachhochschule staatlich anerkannt war. Der Stpfl. begehrte den Sonderausgabenabzug für die entrichteten Studiengebühren.

Dies lehnte das Finanzamt ab, was nun auch der Bundesfinanzhof bestätigte. Als Sonderausgaben abzugsfähig ist lediglich das Entgelt für eine private Schule, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) Anwendung findet. Hochschulen und Fachhoch-

schulen fallen allerdings nicht unter diesen Begriff der „Schule“, da diese nicht zu einem entsprechend anerkannten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul- oder Berufsabschluss führen.

Hinweis:

Das Gericht weist im Übrigen darauf hin, dass Eltern Aufwendungen für die Berufsausbildung ihrer Kinder grundsätzlich auch nicht als außergewöhnliche Belastungen in Abzug bringen können. Als außergewöhnliche Belastungen werden nur solche Unterhaltskosten erfasst, die einem über den üblichen Lebensunterhalt hinausgehenden besonderen und damit außergewöhnlichen Bedarf, z.B. einem krankheitsbedingten Ausbildungsmehrbedarf, dienen. Ausbildungsunterhalt – zu dem wie im Streitfall auch Studiengebühren gehören können – ist hingegen kein atypischer Unterhaltsaufwand.

Ggf. kann das Kind selber die Studiengebühren als Sonderausgaben („Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung“) geltend machen, was sich allerdings nur dann auswirken würde, wenn das Kind auch entsprechende Einkünfte, z.B. aus einer Nebentätigkeit erzielen würde.

5 Erste Tätigkeitsstätte bei Auslandssemester?

Wurde bereits eine Berufsausbildung abgeschlossen, so können Kosten einer weiteren berufsbezogenen Ausbildung steuerlich als vorweggenommene Werbungskosten zur später ausgeübten Tätigkeit geltend gemacht werden. Ggf. führen dann die Werbungskosten zunächst zu einem Verlustvortrag, der später mit Einnahmen verrechnet werden kann. Diese Situation ergibt sich bei Studenten z.B. dann, wenn vor dem Studium bereits eine Ausbildung abgeschlossen wurde oder ggf. auch dann, wenn nach einem Bachelorstudium ein Masterstudium angeschlossen wird und es sich insoweit nicht um eine einheitliche Ausbildung handelt. In diesen Fällen ist besonders interessant, wenn Fahrtkosten oder gar Kosten einer doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden können.

Über einen solchen Fall hatte das Finanzgericht Münster zu entscheiden. Die Beteiligten stritten darüber, wo sich die erste Tätigkeitsstätte der Stpfl. während eines Auslandssemesters bzw. eines Auslandspraktikums befunden hat und damit letztlich um die Abzugsfähigkeit von Reisekosten. Die Stpfl. begann nach dem Abschluss einer anderen Ausbildung zum Wintersemester 2012/13 mit dem Studium International Business an der Fachhochschule (FH) B-Stadt. Nach der Bachelorprüfungsordnung der FH B-Stadt sind für diesen Studiengang zwei Auslandssemester sowie ein Auslandspraxissemester vorgesehen. Die Studentin absolvierte die beiden Auslandssemester im Wintersemester 2014/15 und im Sommersemester 2015 in E-Stadt (Ausland) und im Anschluss daran ein Praxissemester in M-Stadt (Ausland). In diesem Praxissemester war sie nach eigenen Angaben in Vollzeit bei einer Au-pair-Agentur tätig, wobei ihr ein Büroarbeitsplatz zur Verfügung gestellt wurde. Hierfür erhielt sie im Streitjahr 2015 einen Arbeitslohn in Höhe von umgerechnet 2 416 €. Während des gesamten Studiums, auch während der Auslandsaufenthalte, behielt die Studentin ihren Wohnsitz in der Wohnung ihrer Eltern in C-Stadt (Inland) bei. Hierbei handelte es sich um eine Vierzimmerwohnung mit Küche und Bad, deren Miete und Nebenkosten von den Eltern getragen wurden. Unstrittig war, dass sich dort in den Streitjahren 2014 und 2015 der Lebensmittelpunkt der Studentin befunden hat. Die Studentin machte Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Studium geltend und beantragte die Festsetzung von Verlusten. Das Finanzamt akzeptierte die für 2015 geltend gemachten Mietkosten und Verpflegungsmehraufwendungen für E-Stadt (Ausland) und M-Stadt (Ausland) nicht.

Dieses Ergebnis bestätigte das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 24.1.2018 (Aktenzeichen 7 K 1007/17 S, F). Die Kosten waren nicht abziehbar, weil die Studentin weder in E-Stadt noch in M-Stadt (jeweils Ausland) eine doppelte Haushaltsführung unterhalten hat. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Dies war jedoch nicht der Fall.

Vielmehr befand sich nach der Entscheidung des Finanzgerichts die erste Tätigkeitsstätte der Studentin während der Auslandsaufenthalte im Ausland und nicht mehr an der inländischen Fachhochschule. Eine Universität sei sowohl im Falle eines vollständigen Auslandsstudiums als auch während eines Auslandssemesters als erste Tätigkeitsstätte des Studenten anzusehen. Im Ausland habe sich auch der einzige eigene Hausstand der Stpfl. befunden, da die reinen Besuchsaufenthalte in der Wohnung der Eltern keinen eigenen Hausstand der Stpfl. begründet hätten.

Während ihres Auslandspraktikums in M-Stadt (Ausland) war die Studentin gegen Entgelt bei einer Au-pair-Agentur tätig, so dass sie für diesen Zeitraum als Arbeitnehmerin anzusehen war. Insoweit befand sich ihre erste Tätigkeitsstätte in dem ihr von der Arbeitgeberin zur Verfügung gestellten Büro, da sie während der gesamten Dauer des Dienstverhältnisses dieser Tätigkeitsstätte zugeordnet war und dort arbeitstäglich tätig wurde. Deshalb fand die Sonderregelung zur ersten Tätigkeitsstätte während einer Ausbildung auf das Auslandspraktikum der Studierenden keine Anwendung, da sie während dieser Zeit eine Bildungseinrichtung nicht für Zwecke eines Vollzeitstudiums tatsächlich aufgesucht hat. Zudem unterhielt die Studentin außerhalb der Orte ihrer ersten Tätigkeitsstätten mangels finanzieller Beteiligung an der elterlichen Wohnung keinen eigenen Hausstand.

Hinweis:

Materiell können derartige Fragen sehr bedeutsam sein. Im Einzelfall sind stets die jeweiligen Verhältnisse zu würdigen und ggf. auch zu dokumentieren.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6 Beitragserstattung durch berufsständische Versorgungseinrichtungen grds. steuerfrei

Im bis zum Bundesfinanzhof getragenen Streitfall hatte der Stpfl. als angestellter Rechtsanwalt Pflichtbeiträge zu einem berufsständischen Versorgungswerk geleistet. Nach seinem Ausscheiden aus der Anwaltschaft – er wurde Beamter und damit versicherungsfrei – wurden ihm antragsgemäß 90 % seiner Pflichtbeiträge erstattet. Das Finanzamt unterwarf die Beitragsrückgewähr der Besteuerung, da zwischen dem Ende der Beitragspflicht und der Erstattung keine 24 Monate vergangen seien. Dem folgte der Bundesfinanzhof nicht. Er entschied mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen X R 3/17), dass eine gesetzlich vorgesehene Steuerbefreiung der Beitragsrückgewähr aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen nicht von der Einhaltung einer Wartefrist zwischen dem Ende der Beitragspflicht und der Erstattung abhängt. Damit entschied das Gericht ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung.

Hinweis:

In vergleichbaren Fällen ist also darauf zu achten, dass die Beitragsrückerstattung steuerlich nicht erfasst wird.

7 1 %-Regelung: Schätzung des Bruttolistenpreises bei Importfahrzeug

Nach den gesetzlichen Vorgaben ist die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Entsprechendes gilt für ein betriebliches Fahrzeug, das einem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Der Bundesfinanzhof konkretisiert hier mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen III R 20/16): Handelt es sich bei dem Fahrzeug um ein Importfahrzeug und ist weder ein inländischer Bruttolistenpreis noch eine Vergleichbarkeit mit einem bau- und typengleichen inländischen Fahrzeug gegeben, ist der inländische Bruttolistenpreis zu schätzen. Der inländische Bruttolistenpreis ist jedenfalls dann nicht zu hoch geschätzt, wenn sich die Schätzung an den typischen Bruttoabgabepreisen orientiert, die Importfahrzeughändler, welche das betreffende Fahrzeug selbst importieren, von ihren Endkunden verlangen. Nicht maßgeblich ist der Bruttolistenpreis im Ausland.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollte die Ermittlung des angesetzten Bruttolistenpreises dokumentiert werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 US-Steuerreform – Auswirkungen für international tätige Unternehmen?

Ende 2017 wurde in den Vereinigten Staaten die größte Steuerreform seit dem Jahr 1986 verabschiedet, die Änderungen traten im Wesentlichen am 1.1.2018 in Kraft. In den Medien hat insbesondere die deutliche Senkung des Körperschaftsteuersatzes zu Recht großes Interesse erfahren. Dieser wird von 35 % auf **21 %** gesenkt. Hinzu treten in den USA allerdings teilweise noch „state taxes“ und ggf. „local taxes“ von Städten, so dass sich eine Gesamtbelastung von deutlich über 21 % ergeben kann. Dies führt im Bereich der Unternehmensbesteuerung zu einer merklichen Neupositionierung im internationalen Steuerwettbewerb: Waren die USA bislang im Spitzenbereich der Belastungssätze zu finden und daher aus steuerlicher Sicht eher unattraktiv, so hat sich dies nun ins Gegenteil verkehrt. Kerngedanke der gesamten US-Steuerreform ist die Stärkung des Standorts USA – getreu dem Motto „America first“. Einzelne EU-Staaten haben bereits reagiert, so haben Großbritannien und Frankreich eine Senkung der Unternehmensteuern angekündigt. Insoweit gerät Deutschland mit den vergleichsweise sehr hohen Steuersätzen unter Druck.

Hinweis:

Unmittelbare Konsequenzen hatte die Senkung des Körperschaftsteuersatzes in den USA bei einigen Unternehmen im Jahresabschluss zum 31.12.2017 hinsichtlich einer Neubewertung latenter Steuern. Aus diesen Effekten ergab sich z.B. bei der Deutschen Bank ein negativer Ergebniseffekt von rund 1,5 Mrd. US\$, dagegen z.B. bei BMW ein positiver Effekt von ca. 1 Mrd. €.

Bei deutschen Unternehmen, die Tochtergesellschaften in den USA unterhalten, sind allerdings nicht nur die dortigen Steuersätze von Bedeutung. Vielmehr ist auch von Belang, wie Leistungsbeziehungen zwischen den Unternehmen in Deutschland und den in den USA gestaltet und damit besteuert werden, wo also z.B. eine Fremdfinanzierung erfolgt, wo immaterielle Wirtschaftsgüter gehalten werden oder auch an welchem Ort Konzernservicegesellschaften verortet sind. Bislang galt grds. auf Grund des hohen Steuerniveaus in den USA, dass dort möglichst viel Aufwand und letztlich möglichst wenig Gewinn anfallen sollte. Dies hat sich nun nicht nur auf Grund der Steuersatzsenkungen in den USA geändert. Vielmehr sind auch die in den USA **eingeführten begleitenden steuerlichen Maßnahmen** zu beachten. Hinzuweisen ist insbesondere auf folgende Aspekte:

- Nach dem Vorbild der Regelungen in Deutschland wurde nun auch in den USA eine Zins-schranke eingeführt. Diese greift grds. – es bestehen nur sehr wenige branchenbezogene Ausnahmen – bei allen US-Unternehmen mit durchschnittlichem Jahresumsatz in den letzten drei Jahren größer 25 Mio. US\$. Die Netto-Zinsaufwendungen sind bis zu 30 % des „adjusted taxable income“ (ATI) abziehbar. Als ATI gilt in den Jahren 2018 bis 2021 das steuerliche EBITDA, ab 2022 hingegen das steuerliche EBIT, so dass dann in den USA eine deutlich schärfere Regelung greift als in Deutschland.

Hinweis:

Vor diesem Hintergrund müssen Unternehmen mit Tochtergesellschaften in den USA die Finanzierung des USA-Engagements überprüfen, da möglicherweise Fremdfinanzierungsaufwendungen in den USA nun oder zumindest ab 2022 steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden können.

- Bislang waren in den USA Dividenden von Auslandsgesellschaften steuerpflichtig. Dies führte dazu, dass große US-Konzerne Gewinne in niedriger besteuerte ausländische Staaten verlagerten (z.B. Luxemburg oder Irland) und die Gewinne dann nicht in die USA zur Muttergesellschaft weiter ausschütteten. Dieses System wird nun grundlegend geändert. Zukünftig sind Dividenden von Auslandsgesellschaften bei der Körperschaftsteuer in vollem Umfang steuerfrei gestellt. Voraussetzung ist eine Mindestbeteiligung von 10 %, welche mindestens 366 Tage im 731-Tage-Zeitraum um den Dividendenstichtag bestehen muss. Hinsichtlich der bislang nicht ausgeschütteten Gewinne von Auslandsgesellschaften wurde eine Übergangsregelung eingeführt. Insofern erfolgt eine fiktive Ausschüttung und Besteuerung aller seit 1987 aufgelaufenen, nicht ausgeschütteten Gewinne (sog. „toll charge“ bzw. „transition tax“) mit einem reduzierten Steuersatz von in der Regel 15,5 %.
- Weiterhin wurde in den USA eine Anti-Hybrid-Regelung eingeführt. Zins- und Lizenzzahlungen an nahestehende Personen (Beteiligung mindestens 50 %) sind nicht abziehbar, soweit

auf Grund abweichender Qualifikation der Zahlungen (hybride Transaktion) oder unterschiedlicher Einordnung der beteiligten Einheiten als transparent oder intransparent (hybride Einheit) der korrespondierende Ertrag beim Empfänger im Ausland nicht besteuert wird oder ein doppelter Betriebsausgabenabzug entsteht.

Hinweis:

Eine solche Regelung ist auch in Deutschland in Folge der Umsetzung des EU-BEPS-Projekts geplant.

- Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT): Die US-Steuerschuld soll durch bestimmte Zahlungen („base erosion payments“, BEPs) an ausländische verbundene Unternehmen eine Mindeststeuer nicht unterschreiten. Dies führt dazu, dass bei konzernverbundenen US-Unternehmen mit einem Umsatz von mindestens 500 Mio. US\$ (im Durchschnitt der vergangenen drei Jahre) überprüft wird, ob durch den Abzug von bestimmten Zahlungen an konzernverbundene Unternehmen ein bestimmter Mindeststeuersatz unterschritten wird. Ist dies der Fall, so wird die Steuerbelastung heraufgesetzt, so dass sich im Ergebnis der Abzug der Aufwendungen an konzernverbundene Unternehmen steuerlich nicht auswirkt. Dies kann zu einem deutlichen Anstieg der effektiven Steuerbelastung führen. Ziel der US-Regierung ist es, die Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch solche Aufwendungen unattraktiv zu machen.
- Auch haben die USA ähnlich der deutschen Regelung eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt, welche in bestimmten Fällen bei niedrig besteuerten Auslandseinkünften greift.

Handlungsempfehlung:

Bei größeren deutschen Unternehmen mit Engagements in den USA ergeben sich durch die Steuerreform in den USA Auswirkungen, die für den Einzelfall sorgfältig zu untersuchen sind. Im Grundsatz ist die Attraktivität des Steuerstandorts USA deutlich gestiegen. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Konzernfinanzierungen, Verrechnungspreisen und Wertschöpfungsketten ist eine Überprüfung und ggf. Anpassung erforderlich.

9 Ansparschreibung nur für Anschaffung angemessener Wirtschaftsgüter

Grundsätzlich steht es dem Stpfl. frei, welche Ausgaben er im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit vornimmt. Insoweit gibt es keine Beschränkung etwa auf „angemessene“ oder „sinnvolle“ Betriebsausgaben. Allerdings sind gesetzlich solche Betriebsausgaben vom Abzug ausgeschlossen, „die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“. Häufiger Streitpunkt in Bezug auf dieses gesetzliche Abzugsverbot sind Aufwendungen für teure Fahrzeuge. Mit einem solchen Fall hatte sich jüngst der Bundesfinanzhof zu beschäftigen. Der Fall war allerdings auch insoweit interessant, als es nicht unmittelbar um getätigte Aufwendungen ging, sondern der Stpfl. gewinnmindernd eine Ansparschreibung für die Anschaffung mehrerer teurer Fahrzeuge geltend machte. Eine Ansparschreibung (nun: Investitionsrücklage) kann unter bestimmten Bedingungen geltend gemacht werden für die zukünftige Anschaffung betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter. Im Ergebnis erfolgt mittels der Ansparschreibung ein Vorziehen der zukünftigen Abschreibungen, so dass zu einem früheren Zeitpunkt eine Steuerminderung geltend gemacht wird, was zu einem Liquiditätsvorteil führt. Für nach dem 17.8.2007 endende Wirtschaftsjahre wurde die bilanziell zu bildende Ansparschreibung durch den außerbilanziell zu bildenden Investitionsabzugsbetrag ersetzt. Dieser hat jedoch die gleiche Zielsetzung, so dass sich die Feststellungen des Bundesfinanzhofs auch auf die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags übertragen lassen.

Der Bundesfinanzhof stellt nun mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen X R 33/16) klar, dass die Bildung einer den Gewinn mindernden Ansparschreibung ausgeschlossen ist, soweit die geplanten Aufwendungen (hier: Anschaffung mehrerer Pkw aus dem höchsten Preissegment) als unangemessen im Sinne des vorstehend dargestellten Betriebsausgabenabzugsverbots anzusehen sind. Im Urteilsfall erzielte die Stpfl. gewerbliche Einkünfte aus der Vermittlung von Finanzanlagen. Der Betrieb wurde 2004 gegründet. In der Einnahmen-Überschussrechnung für 2006 wurden Ansparschreibungen für die vorgesehene Anschaffung einer Limousine i.H.v. 400 000 €, eines Sportwagens i.H.v. 450 000 € und schließlich eines SUV i.H.v. 120 000 € begehrt. Im Rahmen einer im Jahr 2012 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Ansparschreibung für die Limousine und den Sportwagen nicht anerkannt werden könne. Die Bildung einer Ansparrücklage sei nur zulässig, soweit die Anschaffungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts als angemessen angesehen werden könnten. Die Ansparschreibung für den SUV wurde nicht beanstandet. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Auch die durch Bildung einer Ansparschreibung eintretende Gewinnmin-

derung unterliegt der Angemessenheitsprüfung. Ansonsten würde der Zweck dieser Vorschrift unterlaufen.

Hinsichtlich der Frage, wann ein Aufwand als „unangemessen“ einzustufen sei, betont das Gericht, dass die Anschaffung eines teuren und schnellen Pkw nicht stets unangemessen in diesem Sinne ist, wenn die Benutzung eines repräsentativen Fahrzeugs für den Geschäftserfolg keine Bedeutung hat. Vielmehr ist die Bedeutung des Repräsentationsaufwands nur eine von mehreren Tatsachen, die im Einzelfall zu würdigen und gegeneinander abzuwägen sind.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass bei Betriebsausgaben, die auch die Privatsphäre berühren, stets darauf geachtet werden muss, dass diese einer Angemessenheitsprüfung unterliegen. Ggf. sollte im konkreten Fall nachgewiesen werden, aus welchen betrieblichen Gründen gerade ein solches Fahrzeug (oder anderes Wirtschaftsgut) für den Betrieb eine sinnvolle Anschaffung darstellt.

10 Werbebeiträge eines Franchisenehmers

Franchisenehmer müssen an den Franchisegeber in der Regel Zahlungen für laufende überregionale Werbeleistungen, wie z.B. Kino- oder Fernsehwerbung, Handzettelaktionen oder Plakatwerbung, leisten. Der Franchisegeber organisiert dann die Werbemaßnahmen bzw. schaltet eine Werbeagentur hierfür ein. Das Finanzgericht Köln stellt mit Urteil vom 28.9.2017 (Aktenzeichen 7 K 1175/16) klar, dass diese Zahlungen auf Seiten des Franchisenehmers als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln und nicht etwa als geleistete Anzahlungen zu aktivieren sind. Der Franchisenehmer partizipiert unmittelbar an allen laufenden Werbemaßnahmen und hat auch gegenüber dem Franchisegeber einen Anspruch auf Werbeleistungen.

Es ist dabei unerheblich, wie die bilanzielle Behandlung auf Seiten des Franchisegebers erfolgt. Insoweit existiert kein Korrespondenzprinzip. Auf Seiten des Franchisegebers kann ggf. der Ausweis einer Verbindlichkeit geboten sein anstatt eines Ertrags, soweit die vereinnahmten Zahlungen der Franchisenehmer noch nicht für Werbezwecke eingesetzt wurden.

Hinweis:

Der Beitrag des Franchisenehmers an den Franchisegeber ist anhand der vertraglichen Abreden in seine einzelnen Bestandteile aufzugliedern.

11 Keine Pflicht zur Vergabe lückenlos fortlaufender Rechnungsnummern bei Einnahmen-Überschussrechnung

Das Finanzgericht Köln hatte über einen in der Praxis häufig anzutreffenden Fall zu entscheiden. Es ging um einen Unternehmer, der den Gewinn seines Gewerbebetriebs zulässigerweise mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. Im Nachgang zu einer steuerlichen Außenprüfung kam es im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2011 und 2013 zum Streit über Gewinnhinzuschätzungen. Im Kern ging es um die Frage, ob die Buchführung formell und sachlich ordnungsgemäß war, insbesondere ob Ausgangsrechnungen eine ordnungsgemäße (fortlaufende) Rechnungsnummer enthalten müssen. Die vom Stpfl. erstellten Ausgangsrechnungen enthielten eine eindeutige und einmalig vergebene Nummer, jedoch bezogen auf die vorhergehende Rechnung keine fortlaufende (numerisch um 1 oder eine andere feste Zahl erhöhte) Zahlenangabe. Die Nummer wurde vielmehr computergestützt durch eine Kombination aus Geburtsdatum des Kunden und Rechnungsdatum erzeugt. Die Rechnungsbeträge wurden vom Stpfl. ganz überwiegend über die benannten Girokonten vereinnahmt; unter 2 % des Gesamtumsatzes wurden in bar vereinnahmt. Für in bar vereinnahmte Beträge erteilte der Stpfl. Quittungen.

Die Betriebsprüfung sichtete – neben anderen unstreitigen Prüfungsfeststellungen – auch die Rechnungen sowie die auf den Erlöskonten verbuchten Beträge. Konkrete Anhaltspunkte für nicht erfasste Einnahmen stellte die Betriebsprüfung nicht fest. Auf Grund der bloßen Angabe von Buchungsnummern auf den Rechnungen bei gleichzeitigem Fehlen eines lückenlosen numerischen Systems von Rechnungsnummern vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß sei und dieser auch sachlich schwerwiegende Fehler eine Hinzuschätzung rechtfertige. Auch bei einer Gewinnermittlung durch Überschussrechnung setze das Gesetz eine Einzelaufzeichnung der Einnahmen voraus. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdiene die Überschussrechnung das Vertrauen. Bei der Einnahmen-Überschussrechnung gälten auch die Aufzeichnungspflichten des Umsatzsteuergesetzes. Der Grundsatz der Einzelaufzeichnung sehe die Vergabe einer (fortlaufenden)

Rechnungsnummer vor, um die Vollständigkeit kontrollieren zu können. Eine ausdrückliche Rechnungsnummer enthielten die Rechnungen im Streitfall jedoch nicht. Die Buchungsnummer entspreche diesen Anforderungen auch nicht, weshalb in jedem Streitjahr als griffweise bemessener (Un-)Sicherheitszuschlag eine Gewinnerhöhung von jeweils 4 000 € vorzunehmen sei.

Das Finanzgericht Köln entschied jedoch mit Urteil vom 7.12.2017 (Aktenzeichen 15 K 1122/16), dass eine gesetzlich konkretisierte Pflicht zur Vergabe einer nicht bloß einmaligen, sondern zudem (z.B. numerisch) fortlaufenden lückenlosen Rechnungsnummer sich aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften zur Aufzeichnungspflicht sowie aus den Ordnungsvorschriften der Abgabenordnung für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nicht herleiten lässt. Dies alleine berechtigt nicht zur Erhöhung des Gewinns durch Schätzung eines Unsicherheitszuschlags. Auch aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften kann keine Vergabe einer lückenlosen fortlaufenden Rechnungsnummer für ertragsteuerliche Zwecke hergeleitet werden.

Im Streitfall ergaben sich insbesondere auch keine sonstigen Anhaltspunkte, die eine Hinzuschätzung hätten gerechtfertigt erscheinen lassen. Die in der Betriebsprüfung vorgelegten Aufzeichnungen (Rechnungen, Kontoauszüge, Buchungsunterlagen, Quittungen über Bareinnahmen) waren geordnet und nicht erkennbar unvollständig. Konkrete Anhaltspunkte für nicht oder falsch erfasste Betriebseinnahmen, fehlende Rechnungsstellung, fehlende Vorlage erteilter Rechnungen oder ungeklärte Zuflüsse auf dem Girokonto oder in bar hat die Betriebsprüfung nicht benannt und sind auch vom Gericht nicht feststellbar. Konkrete Feststellungen zu Fehlern in den Buchungsnummern, z.B. doppelt oder nicht vergebene Buchungsnummern, lagen ebenso nicht vor. Es lagen auch (unabhängig von der Frage, ob allein dies zur Hinzuschätzung berechtigen würde) keine Verprobungen durch Geldverkehrsrechnung, Vermögenszuwachsrechnung oder (internen/externen) Betriebsvergleich vor, die Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Stpfl. gemachten Angaben bieten.

Hinweis:

Essenziell bei einer Einnahmen-Überschussrechnung ist die Möglichkeit der Vorlage geordneter und vollständiger Belege. Nach der Rechtsprechung rechtfertigen auch Lücken in den Rechnungsnummern nur im Ausnahmefall eine Hinzuschätzung zum Gewinn. Dennoch sollte eine Übersicht über die vergebenen Rechnungsnummern erstellt werden bzw. bei Lücken im Nummernsystem z.B. wegen Stornierungen oder Eingabefehlern die Lücke und der Grund für deren Entstehung dokumentiert werden.

12 Häusliches Arbeitszimmer auch bei sehr geringer betrieblicher/beruflicher Nutzung möglich?

Mittels eines häuslichen Arbeitszimmers wird nach wie vor versucht, Steuern zu sparen. So auch in folgendem Fall vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz. Im Streitfall betrieb der Stpfl. eine Photovoltaikanlage auf dem eigenen Haus. Er machte nun ein steuerliches Arbeitszimmer für diese Tätigkeit geltend. Das Finanzgericht stellt in dem Urteil vom 25.1.2018 (Aktenzeichen 6 K 2234/17) fest, dass grundsätzlich die auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 1 250 € berücksichtigt werden können, wenn das Arbeitszimmer nahezu ausschließlich für Arbeiten im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage genutzt wird. Allerdings machte das Gericht sodann eine wesentliche Einschränkung, die letztlich im Streitfall auch zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs führte:

Bei einer extrem geringen betrieblichen Nutzung sei bereits eine minimale anderweitige Nutzung des Raums schädlich.

Vorliegend war bei einer angekündigten Ortsbesichtigung festgestellt worden, dass der streitbefangene Raum dem Typus des Arbeitszimmers entsprach. Das Finanzamt machte nun geltend, dass im vorliegenden Fall, also für die Tätigkeit des Betriebs der Photovoltaikanlage, ein Arbeitszimmer nicht erforderlich sei. Das Finanzgericht verwarf aber dieses Argument. Die Erforderlichkeit des Arbeitszimmers für die betriebliche/berufliche Tätigkeit ist nicht Tatbestandsmerkmal für die Abzugsfähigkeit.

Allerdings sei – wie schon erwähnt – in Anbetracht der äußerst geringfügigen betrieblichen Nutzung des Arbeitszimmers bereits eine private Nutzung in allergeringstem Umfang schädlich. Auf Grund der Erfahrung eines nicht an der Entscheidung mitwirkenden Senatsmitglieds“ betrage der Verwaltungsaufwand maximal zwei Stunden im Jahr, so das Gericht.

Dem Vortrag der Stpfl., das Zimmer werde in keiner Weise privat genutzt, schenkte das Finanzgericht keinen Glauben. Entscheidend wie kurios war letztlich, dass sich – nach dem Ergebnis der (angekündigten) Besichtigung – ein leerstehender und somit nicht betrieblich genutzter Spiegelschrank in dem Arbeitszimmer vorgefunden wurde. Daher lag in nicht unerheblichem Umfang eine private Mitbenutzung vor. Auf Grund der gemischten Nutzung versagte das Gericht die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen im Streitfall insgesamt.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass bei nur ganz geringer betrieblicher bzw. beruflicher Nutzung die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers zwar theoretisch möglich ist, aber an der Maßgabe, dass dann eine auch nur sehr geringfügige private Mitbenutzung schädlich ist, der Abzug der Aufwendungen insgesamt regelmäßig scheitern dürfte.

13 Einnahmen-Überschussrechnung: Ansatz von Ausgaben im Fälligkeitszeitpunkt bei Lastschriftverfahren

Immer wieder ist die Frage strittig, in welchem Veranlagungsjahr bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlungen, die um den Jahreswechsel herum geleistet werden, anzusetzen sind. Strittig war im vom Finanzgericht Köln nun mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen 11 K 188/17) entschiedenen Verfahren die Abziehbarkeit einer Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat November 2013. Vorliegend erfolgte eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung. Der Stpfl. hatte dem Finanzamt für Umsatzsteuervorauszahlungen ein Lastschriftmandat für sein Girokonto erteilt. Die Umsatzsteuervorauszahlung für den Kalendermonat November 2013 wurde auf Grund dieses Lastschriftmandates durch das Finanzamt am 17.1.2014 vom Konto des Stpfl. abgebucht. Die Vorauszahlung war auf Grund Dauerfristverlängerung am 10.1.2014 (Freitag) fällig. Das Girokonto des Stpfl. wies zum Fälligkeitszeitpunkt der Vorauszahlung eine ausreichende Deckung auf. Der Stpfl. berücksichtigte die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2013 in seiner Gewinnermittlung für 2014 als Betriebsausgabe. Dem folgte das Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nicht und erhöhte den steuerlichen Gewinn entsprechend. Die Vorauszahlung sei bereits im Jahr 2013 und nicht erst in 2014 zu berücksichtigen.

Diese Sichtweise hat das Finanzgericht bestätigt. Es führt aus:

- Nach dem im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung anzuwendenden Zufluss-/Abflussprinzip sind Ausgaben grundsätzlich in dem Kalenderjahr anzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Ausnahmsweise gilt eine periodengerechte Berücksichtigung für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die beim Stpfl. kurze Zeit vor oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, abgefließen sind, als in diesem Kalenderjahr angefallen. Umsatzsteuervorauszahlungen stellen regelmäßig wiederkehrende Ausgaben dar.
- Die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2013 war unter Berücksichtigung der Dauerfristverlängerung am 10.1.2014 (Freitag) und damit kurz nach dem Ende des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehört, fällig geworden und abgefließen. Als „kurze Zeit“ gilt nach der Rechtsprechung ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen.
- Die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2013 ist vorliegend außerdem kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres abgefließen. Die tatsächliche Belastung auf dem Konto des Stpfl. erfolgte zwar unstrittig außerhalb des Zehn-Tageszeitraums. Die tatsächliche Kontobelastung ist aber für den Abfluss nicht entscheidend.
- Bei einer Zahlung im Lastschriftverfahren liegt der Abfluss im steuerlichen Sinne bereits dann vor, wenn der Stpfl. durch die Erteilung der Einzugsermächtigung und Vorsorge für eine ausreichende Deckung seines Girokontos alles in seiner Macht Stehende getan hat, um die Zahlung der Steuerschuld zum Zeitpunkt der Fälligkeit zu gewährleisten. Wann der Leistungserfolg eintritt, ist unerheblich. Dies entspricht der eindeutigen gesetzlichen Regelung in der Abgabenordnung, nach der bei Vorliegen einer Einzugsermächtigung die Zahlung – unabhängig vom Zeitpunkt der Gutschrift beim Zahlungsempfänger – bereits am Fälligkeitstag als entrichtet gilt.

Hinweis:

Die zeitlich richtige Erfassung ist unter verfahrensrechtlicher Sicht zu beachten, da bei einer zu späten Erfassung die Korrektur des Vorjahres möglicherweise nicht mehr möglich ist.

14 Verpflichtende Abgabe der Anlage EÜR auch bei geringen Betriebseinnahmen

Die Finanzbehörde Hamburg weist in der Verfügung vom 11.10.2017 (Aktenzeichen S 2142 – 2017/004 – 52) auf den Bund-Länder-Beschluss hin, dass ab der Steuererklärung für das Jahr 2017 eine formlose Gewinnermittlung bei Betriebseinnahmen von weniger als 17 500 € nicht mehr eingereicht werden darf. Ab dem Jahr 2017 sind daher grundsätzlich alle Stpfl., die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung (EÜR) ermitteln, zur Übermittlung der standardisierten Anlage EÜR ebenso wie des Anlageverzeichnisses zur Anlage EÜR nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verpflichtet. Eine Ausnahme gilt lediglich, wenn eine elektronische Übermittlung für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist (sog. Härtefälle).

Hinweis:

Diese Änderung ist bei der Steuererklärung für 2017 zu beachten. In diesen Fällen ist die Steuererklärung zwingend elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln.

Für Personengesellschaften

15 Buchwertübertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften mittels § 6b EStG

Die Finanzverwaltung lässt nach aktuellem Recht eine unmittelbare Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften nicht zu. Ob die bestehenden gesetzlichen Rahmenbedingungen tatsächlich so auszulegen sind, ist strittig und wird derzeit vom Bundesfinanzhof in entsprechenden, anhängigen Verfahren geklärt. In der Praxis hilft nicht selten eine ausweichende Gestaltung durch Nutzung der besonderen Gewinnübertragungsvorschrift des § 6b EStG. Diese Vorschrift erlaubt unter bestimmten Bedingungen bei Grundstücken und auch Beteiligungen die Übertragung eines realisierten Veräußerungsgewinns auf bestimmte neu angeschaffte Wirtschaftsgüter, so dass sich die Anschaffungskosten des angeschafften Wirtschaftsguts um die aufgedeckten stillen Reserven mindern und die Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven im Ergebnis aufgeschoben wird. Diese Vorschrift ist jedoch gesellschafterbezogen anzuwenden. Die Übertragung von entsprechend begünstigten Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften kann nun so ausgestaltet werden, dass das Wirtschaftsgut zwischen den Schwester-Personengesellschaften verkauft wird, hinsichtlich des entstehenden Gewinns eine Rücklage nach § 6b EStG gebildet und diese Rücklage auf die Schwester-Personengesellschaft übertragen und dort mit den entstehenden Anschaffungskosten dieses Wirtschaftsguts verrechnet wird. Im Ergebnis wird dann das Wirtschaftsgut steuerlich erfolgsneutral übertragen.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen IV R 19/14) diese Vorgehensweise bestätigt. Im Urteilsfall handelte es sich um eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung, die auf eine Schwester-Personengesellschaft übertragen wurde.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof bestätigt mithin die Möglichkeit der gewinnneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften mittels Einsatz von § 6b EStG, soweit der Veräußerungsgewinn und die Anschaffungskosten auf die gleichen Mitunternehmer entfallen. Stets ist aber sorgfältig zu prüfen, ob bei der Ermittlung des steuerlichen Buchwerts des übertragenen Wirtschaftsguts in früheren Jahren vorgenommene Teilwertabschreibungen nun zu einer Wertaufholung führen. Insoweit mindert sich der Betrag der steuerneutral übertragbaren stillen Reserven.

16 Erbringung von Steuerberatungsleistungen durch Gesellschafter – Bilanzierung in der Sonderbilanz

Die Besteuerung der Gesellschafter einer Personengesellschaft, welche steuerlich als Mitunternehmer bezeichnet werden, wird konzeptionell so ausgestaltet, dass diese weitgehend einem vergleichbar unternehmerisch tätigen Einzelunternehmer gleichgestellt werden. Dies hat insbesondere zur Konsequenz, dass Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und dem Gesellschafter, welche zivilrechtlich bestehen können, steuerlich nicht anerkannt werden. Dies gilt für Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlas-

sung von Wirtschaftsgütern bezogen hat – sog. Sondervergütungen. Insoweit ist unerheblich, ob diese auf einer schuldrechtlichen Leistungsbeziehung beruhen oder als Gewinn vorab vereinbart wurden. Folge ist, dass diese Sondervergütungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die der Gesellschafter aus der Beteiligung an der Personengesellschaft bezieht, zählen und damit auch der Gewerbesteuer unterliegen.

Die Qualifizierung solcher Vergütungen als Sondervergütungen und damit Gewinnbestandteil der Personengesellschaft erfolgt auch dann, wenn diese Tätigkeiten im Rahmen eines anderen Gewerbebetriebs oder einer freiberuflichen Tätigkeit des Gesellschafters erbracht und insoweit steuerlich bereits erfasst wurden. So wird z.B. das Honorar eines freiberuflich tätigen Steuerberaters, das dieser für Beratungsleistungen von einer Kommanditgesellschaft, an der er als Kommanditist (Mitunternehmer) beteiligt ist, erhält, als Sondervergütung eingestuft. Dies gilt ungeachtet der Frage, ob die Leistung ihre zivilrechtliche Grundlage im Gesellschaftsverhältnis oder in einem daneben bestehenden schuldrechtlichen Rechtsverhältnis (Geschäftsbesorgungsvertrag) hat. Insoweit liegen beim Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor und keine freiberuflichen Einkünfte.

Der Bundesfinanzhof hatte sich nun in dem Urteil vom 21.12.2017 (Aktenzeichen IV R 44/14) mit der bilanziellen Abbildung einer solchen Leistungsbeziehung auseinanderzusetzen. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Vergütung für die Erstellung des Jahresabschlusses als Sondervergütung einzustufen sei und, da für Sondervergütungen eine sog. korrespondierende Bilanzierung gilt, entsprechend der Rückstellung in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft eine entsprechend hohe Forderung in der steuerlichen Sonderbilanz des Gesellschafters einzustellen sei. Korrespondierende Bilanzierung bedeutet, dass den Ansätzen in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft entsprechende Posten in der steuerlichen Sonderbilanz des Gesellschafters folgen.

Der Bundesfinanzhof bestätigte diese Auffassung. Insbesondere ist insoweit unerheblich, dass die Leistungen des Gesellschafters erst im Folgejahr erbracht werden und bei Anwendung der üblichen Bilanzierungsgrundsätzen auch erst im Folgejahr bei diesem realisiert und auszuweisen wären. Entscheidender Ausgangspunkt ist die Rückstellung für Jahresabschlusskosten in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft. Wird die Leistung als Sondervergütung eingestuft, so erfolgt ein zeitlich korrespondierender Ausweis in der Sonderbilanz des Gesellschafters, so dass im Ergebnis der Aufwand der Gesellschaft steuerlich wieder neutralisiert wird und mithin sich das steuerliche Ergebnis nicht um diese Sondervergütung mindert.

Hinweis:

Im Ergebnis führt bereits die Passivierung einer Rückstellung in der Gesamthands(Steuer-)Bilanz der Personengesellschaft im Anwendungsbereich der Sondervergütungen zum Ausweis einer korrespondierenden Forderung in der Sonderbilanz des Gesellschafters. Entsprechend wird die Vergütung für die vom Gesellschafter erbrachte Leistung aus der Gewinnermittlung seiner freiberuflichen Tätigkeit herausgerechnet. Konsequenterweise müsste dann auch der mit der Tätigkeit des Gesellschafters bei ihm verbundene Aufwand in der Sonderbilanz (als Rückstellung) berücksichtigt werden. Dies verdeutlicht, dass eine enge Absprache zwischen Gesellschaft und Gesellschafter hinsichtlich der steuerlichen Erfassung erfolgen muss, um sicherzustellen, dass Erträge richtig und auch nur einmal steuerlich erfasst werden.

17 Nutzung eines in der Gesamthandsbilanz gebildeten Investitionsabzugsbetrags auch bei Investition durch einen Gesellschafter

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 15.11.2017 (Aktenzeichen VI R 44/16) die Flexibilität der Personengesellschaften bei der Nutzung einer Ansparabschreibung bestätigt. Ein Investitionsabzugsbetrag kann – unter bestimmten Voraussetzungen, insbesondere bei Beachtung bestimmter Größenkriterien für den Betrieb – gewinnmindernd gebildet werden in Höhe von 40 % der Anschaffungskosten zukünftiger Investitionen. Der Investitionsabzugsbetrag ist im Jahr der Investition, welche spätestens im dritten Jahr nach Bildung zu erfolgen hat, ertragswirksam wieder aufzulösen. In gleicher Höhe können zudem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd herabgesetzt werden. Im Ergebnis wird hiermit ein Vorziehen der steuermindernden Abschreibungen und damit ein Liquiditätseffekt erreicht. Das Gericht stellt heraus:

- Eine begünstigte Investition liegt auch dann vor, wenn bei einer Personengesellschaft der Investitionsabzugsbetrag vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde und die geplante Investition später (innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums) von einem ihrer Gesellschafter vorgenommen und in dessen Sonderbetriebsvermögen aktiviert wird.

- Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung ist der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in einem solchen Fall dem Sonderbetriebsgewinn des investierenden Gesellschafters außerbilanziell hinzuzurechnen. Damit soll eine richtige personenbezogene Zuordnung sichergestellt werden.

Streitig war, ob ein im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gebildeter Investitionsabzugsbetrag rückwirkend gewinnerhöhend aufzulösen ist, wenn die Investition nicht im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern im Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Gesellschafter getätigt wird.

Der Bundesfinanzhof lässt eine Nutzung des im Gesamthandsbereich gebildeten Investitionsabzugsbetrags für die Investition durch den Gesellschafter selber, welche steuerlich in einer Sonderbilanz für den Gesellschafter zu zeigen ist, zu. Die gesetzliche Vorschrift stellt als betriebsbezogene Förderung auf die Personengesellschaft selber ab. Daher ist die steuerliche Abgrenzung der Personengesellschaft maßgebend, welche auch das Sonderbetriebsvermögen umfasst. Dies zeigt sich auch darin, dass hinsichtlich der Voraussetzungen für die gewinnmindernde Bildung eines Investitionsabzugsbetrags in Form der Größenmerkmale (Betriebsvermögen höchstens 235 000 € bzw. bei Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung: Gewinn maximal 100 000 €) sowohl die Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft als auch eventuell vorhandenes steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter einzubeziehen ist.

Hinweis:

Die betriebsbezogene Betrachtung bei Mitunternehmerschaften hat also positive und negative Folgen. Einerseits ist das Sonderbetriebsvermögen auch in die Prüfung der Größenmerkmale mit einzubeziehen, andererseits besteht eine Flexibilität hinsichtlich der Inanspruchnahme gebildeter Investitionsabzugsbeträge zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen. In letzteren Fällen ist allerdings im Rahmen der Gewinnverteilung dafür Sorge zu tragen, dass eine richtige personenbezogene Zuordnung der Aufwendungen/Erträge erfolgt.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 Für Rentner und Pensionäre mit Kapitaleinkünften kann ein Antrag auf Günstigerprüfung sinnvoll sein

Kapitaleinkünfte werden nach derzeitigem Recht durch Steuereinbehalt an der Quelle mit 25 % belastet. Die Steuerschuld ist für diese Einkünfte damit abgegolten und ein Einbezug in die Einkommensteuerveranlagung erfolgt nicht mehr (Abgeltungsteuer).

Bei Rentnern und Pensionären kann jedoch eine Günstigerprüfung, also ein Antrag auf Einbezug der Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuerveranlagung angezeigt sein. Zum einen liegt der anzuwendende persönliche Steuersatz bei Rentnern nicht selten unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 %. Zum anderen ist es so, dass Renten durch die Besteuerung mit dem Ertragsanteil und Pensionen durch den Versorgungsfreibetrag begünstigt sind. Die übrigen Alterseinkünfte werden grundsätzlich über die Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags begünstigt besteuert. Der Altersentlastungsbetrag berechnet sich auf Basis der in der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigten Einkünfte. Der Abgeltungsteuer unterliegende Kapitaleinkünfte gehen in diese Größe aber nicht ein, wohingegen Kapitaleinkünfte, die auf Antrag in die Einkommensteuerveranlagung einbezogen werden, diese Größe erhöhen und damit auch zur Ausschöpfung des maximalen Altersentlastungsbetrags dienen können.

Hinweis:

Allerdings ist der Altersentlastungsbetrag gesetzlich nach oben beschränkt, so dass eine Antragsveranlagung nur bis zu einer bestimmten Einkommenshöhe vorteilhaft ist. Daher sollte diese Frage für den Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geklärt werden.

19 Einlösung von Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen ist nicht steuerbar

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil v. 6.2.2018 (Aktenzeichen IX R 33/17) klar, dass die schlichte Einlösung von Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen, die dem Inhaber ein Recht auf die Auslieferung von Gold gewähren, nicht der Einkommensteuer unterliegt.

Bei Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen handelt es sich um börsenfähige Wertpapiere. Diese gewähren dem Inhaber das Recht auf Auslieferung eines Gramms Gold, das jederzeit unter Einhaltung einer Lieferfrist von zehn Tagen gegenüber der Bank geltend gemacht werden kann. Daneben besteht die Möglichkeit, die Wertpapiere an der Börse zu handeln. Zur Besicherung und Erfüllbarkeit der Auslieferungsansprüche war die Inhaberschuldverschreibung jederzeit durch physisch eingelagertes Gold zu mindestens 95 % gedeckt.

Im Streitfall erwarb der Stpfl. Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen und ließ sich das verbriefte Gold innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb physisch aushändigen und lagerte dieses dann in einem Bankschließfach. Das Finanzamt besteuerte die Wertsteigerung im Zeitraum zwischen dem Erwerb der Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen und der Auslieferung des physischen Goldes als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften. Diese Ansicht verwarf der Bundesfinanzhof.

Durch die Einlösung mit Auslieferung des physischen Goldes erfolgte keine Veräußerung. Es fehlte an der entgeltlichen Übertragung der angeschafften Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen, weil die Stpfl. lediglich ihren verbrieften Anspruch auf Lieferung des Goldes eingelöst und gegen Rückgabe der Inhaberschuldverschreibungen ihr Gold empfangen haben. Hierdurch hat sich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht gesteigert, da sie auch danach das Risiko eines fallenden Goldpreises trugen. Das ausgelieferte Gold befand sich im Eigentum der Stpfl. und wurde in ihrem Bankdepot verwahrt. Eine Veräußerung des gelieferten Goldes hat nicht stattgefunden.

Hinweis:

Die zwischen dem Erwerb der Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen und der Auslieferung physischen Goldes eingetretenen Wertsteigerungen führten auch nicht zu steuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen, da die Schuldverschreibungen keine Kapitalforderungen verbrieften, sondern Ansprüche auf die Lieferung physischen Goldes. Dagegen liegt ein privates Veräußerungsgeschäft vor, wenn innerhalb der Jahresfrist die Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen verkauft werden.

Für Hauseigentümer

20 Grunderwerbsteuer: Keine Minderung der Bemessungsgrundlage um die übernommene Instandhaltungsrücklage bei Erwerb von Teileigentum

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 17.10.2017 (Aktenzeichen 5 K 2297/16) entschieden, dass bei Erwerb von Teileigentum die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die übernommene Instandhaltungsrücklage zu kürzen ist.

Die Instandhaltungsrückstellung im Sinne des Wohneigentumsgesetzes ist die Ansammlung einer angemessenen Geldsumme, die der wirtschaftlichen Absicherung künftig notwendiger Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen am Gemeinschaftseigentum dient, und die im Wesentlichen durch Beiträge der Wohnungseigentümer angesammelt wird. Diese bleibt bei einem Eigentümerwechsel Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft und geht nicht auf den Erwerber über. Ein für die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer typischer Rechtsträgerwechsel findet bezüglich der Instandhaltungsrückstellung nicht statt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Erwerb durch Meistgebot im Rahmen einer Zwangsversteigerung oder wie vorliegend durch Kaufvertrag erfolgt. Auch bei einem Verkauf geht das Guthaben aus der Instandhaltungsrücklage nicht auf den Erwerber über.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision gegen dieses Urteil zugelassen. Die Finanzverwaltung folgt bislang noch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach die Instandhaltungsrücklage die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer mindert.

21 Abzug von Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjektes

Schuldzinsen, die mit einem Vermietungsobjekt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen einem Darlehen und einem Vermietungsobjekt wird entscheidend mit dem mit der Aufnahme des Darlehens verfolgten Zweck und der zweckentsprechenden Verwendung

der Darlehensschuld begründet. Die Finanzierung kann dem Erwerb des Vermietungsobjekts, aber z.B. auch dessen Sanierung dienen. Ein einmal begründeter Veranlassungszusammenhang bleibt im Grundsatz auch dann bestehen, wenn die mit den Darlehensmitteln angeschaffte Immobilie veräußert wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung der Immobilie innerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“ erfolgt und damit steuerlich erfasst wird oder nicht. Daher sind nachträgliche Schuldzinsen, die auf ein solches Darlehen entfallen, grundsätzlich auch nach einer Veräußerung der Immobilie weiter als (nachträgliche) Werbungskosten zu berücksichtigen.

Dieser Grundsatz erfährt allerdings eine wichtige Einschränkung. Der Veranlassungszusammenhang bleibt im Falle der Veräußerung der Immobilie nur insoweit erhalten, als der erzielte Veräußerungserlös nicht ausreicht, um das Darlehen zu tilgen. Es muss also aus dem erzielten Veräußerungserlös zunächst vorrangig das bestehende Darlehen getilgt werden. Erfolgt dies nicht, was dem Stpfl. grundsätzlich freisteht, so geht der Veranlassungszusammenhang des Darlehens mit den (ehemaligen) Vermietungseinkünften verloren und die Schuldzinsen können steuerlich nicht als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden.

Der Veranlassungszusammenhang zwischen einem Darlehen und der mit diesen Mitteln finanzierten Immobilie ist objektbezogen zu verstehen, wie der Bundesfinanzhof jüngst mit dem Urteil vom 6.12.2017 (Aktenzeichen IX R 4/17) betont hat. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. – vereinfacht dargestellt – mehrere Immobilien. Eine dieser Immobilien wurde nun veräußert. Der Veräußerungserlös wurde nicht zur Tilgung der bestehenden Darlehen das veräußerte Objekt betreffend verwendet. Vielmehr blieb das Darlehen bestehen und der Stpfl. ordnete dieses einem anderen fremdfinanzierten Vermietungsobjekt zu und machte die Darlehenszinsen nun bei diesem Vermietungsobjekt geltend.

Diese Vorgehensweise verwarf der Bundesfinanzhof. Für die Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Werbungskosten kommt es auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem konkreten Vermietungsobjekt im Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens an. Eine bloße gedankliche Zuweisung eines Darlehens durch den Stpfl. genügt nicht. Es steht nach der erstmaligen objektbezogenen Verwendung einer Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts auch nach dessen späterer Veräußerung nicht im Belieben des Stpfl., ungeachtet der objektiven Umstände lediglich auf Grund einer bloßen Willensentscheidung diese Fremdmittel einem anderen Vermietungsobjekt zuzuordnen.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass auch die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjekts in weiten Bereichen möglich ist. Dennoch bestehen bestimmte einschränkende Regeln, die dringend zu beachten sind.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

22 Erwerb eigener Anteile durch die GmbH – Steuerliche Konsequenzen auf Seiten des veräußernden Gesellschafters

Der BFH hatte zu entscheiden, ob der Erwerb eigener Anteile durch die GmbH auf Seiten des veräußernden Gesellschafters auch unter der aktuellen Rechtslage als Veräußerung nach § 17 EStG einzustufen ist.

Dies vor dem Hintergrund, dass mit dem BilMoG für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, die Bilanzierung eigener Anteile neu geregelt wurde. Das HGB sieht nun unabhängig von dem Zweck des Erwerbs der eigenen Anteile entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt des Rückkaufs als Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen ausschließlich eine Verrechnung mit dem Eigenkapital vor. Bilanziell wird also auf Seiten der erwerbenden GmbH kein Anschaffungsvorgang mehr gesehen; die eigenen Anteile werden handelsrechtlich nicht mehr als Wirtschaftsgut erfasst.

Die auf der Ebene der Gesellschaft anknüpfenden handelsrechtlichen Änderungen durch das BilMoG beinhalten nach dem BFH-Urteil vom 6.12.2017 (Aktenzeichen IX R 7/17, DStR 2018, 516) aber keine Neuregelung hinsichtlich der im Urteilsfall allein strittigen Frage der Behandlung auf der Gesellschafterebene. Der BFH bestätigt vielmehr auch die bereits von der Finanz-

verwaltung vertretene Ansicht, dass auch unter der aktuellen Rechtslage der entgeltliche Erwerb eigener Anteile durch die GmbH auf Seiten des veräußernden Gesellschafters ein Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG darstellt. Insoweit sei eine Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene vorzunehmen. Eine mit der steuerrechtlichen Behandlung bei der Gesellschaft korrespondierende oder spiegelbildliche Behandlung auf der Gesellschafterebene dürfe nicht erfolgen.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass hinsichtlich der steuerlichen Konsequenzen des Erwerbs eigener Anteile durch die GmbH sorgfältig zwischen der Ebene der erwerbenden GmbH und der des veräußernden Gesellschafters zu trennen ist.

23 Zufluss einer Tantieme an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer bei verspäteter Aufstellung des Jahresabschlusses

Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer, z.B. Tantiemen, sind im Grundsatz nach § 11 Abs. 1 EStG im Jahr des Zuflusses zu versteuern. Für den maßgeblichen Zeitpunkt des Zuflusses stellt die ständige BFH-Rspr. darauf ab, wann die tatsächliche Verfügungsmacht vom Empfänger der in Frage stehenden Leistungen erlangt worden ist. Allerdings fließt bei beherrschenden Gesellschaftern ein Vermögensvorteil nicht erst bei Zahlung, sondern bereits bei Fälligkeit zu, sofern die Kapitalgesellschaft zum Zeitpunkt der Fälligkeit zahlungsfähig ist. Zu diesem Zeitpunkt hat es der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer allein in der Hand, sich durch Auszahlung die Erfüllung seines fälligen Anspruchs zu verschaffen. Würde man demgegenüber den Zufluss erst mit der konkreten Erfüllung des Anspruchs annehmen, hätte es der beherrschende Gesellschafter in der Hand, willkürlich den Zuflusszeitpunkt und damit den Zeitpunkt der Besteuerung zu verschieben. Die Besonderheiten dieser Rspr. beruhen mit hin auf dem Aspekt der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen.

Das FG Rheinland-Pfalz hatte nun mit Urteil vom 24.8.2017 (Aktenzeichen 6 K 1418/14, EFG 2018, 32) über einen solchen Tantiemefall zu entscheiden. Im Streitfall war laut dem Geschäftsführervertrag die Fälligkeit der Tantieme jeweils auf einen Monat nach der Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung festgelegt. Die Besonderheit bestand nun darin, dass der Jahresabschluss verspätet festgestellt wurde, also die im HGB und GmbHG gesetzten Fristen nicht eingehalten wurden. Nach § 42a GmbHG haben die Gesellschafter spätestens bis zum Ablauf der ersten acht Monate oder, wenn es sich um eine kleine Gesellschaft handelt, bis zum Ablauf der ersten elf Monate nach Ende des Geschäftsjahrs über die Feststellung des Jahresabschlusses und über die Ergebnisverwendung zu beschließen.

Im Falle einer verspäteten Feststellung des Jahresabschlusses soll nach der Entscheidung des FG die Tantiemeforderung zu dem Zeitpunkt als fällig anzusehen sein, zu dem sie fällig gewesen wäre, wenn der Jahresabschluss fristgerecht festgestellt worden wäre. Durch die willkürliche Nichteinhaltung der Frist hatten die für die GmbHs handelnden beherrschenden Geschäftsführer es in der Hand, den Fälligkeitszeitpunkt zu verlagern. Gerade dies soll durch die Zuflussfiktion jedoch verhindert werden.

Hinweis:

Gegen das Urteil ist die vom FG zu Recht zugelassene Revision eingelegt worden (Az. des BFH: VI R 44/17).

24 Übernahme einer Pensionsverpflichtung einer GmbH durch eine andere GmbH führt grundsätzlich zu keinem Zufluss von Einnahmen

Nicht zuletzt aus steuerlichen Gründen wurden in der Vergangenheit Gesellschafter-Geschäftsführern auch Pensionszusagen erteilt. Der steuerliche Vorteil liegt darin, dass der Aufbau der Pensionszusage während des Arbeitslebens des Geschäftsführers zu Gewinn- und damit Steuererminderungen bei der GmbH führt. Zu versteuernde Einnahmen beim Gesellschafter entstehen dagegen erst zeitlich später bei Bezug der Pensionszahlungen. Damit entsteht ein Steuerstundungseffekt ggf. über viele Jahrzehnte.

Problematisch sind solche Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer aber dann, wenn ein Verkauf der GmbH-Anteile oder eine Umstrukturierung ansteht. In diesen Fällen besteht die Gefahr, dass eine Verfügung des Pensionsberechtigten über seine Ansprüche angenommen wird, was zu einer Versteuerung des erworbenen Pensionsanspruchs führt. Insoweit hat sich aber in der jüngeren Vergangenheit die BFH-Rspr. sehr positiv entwickelt. So bestätigt nun auch im jüngst veröffentlichten Urteil das FG Düsseldorf (vom 13.7.2017, Akten-

zeichen 9 K 1804/16 E, EFG 2018, 299), dass die Übernahme der Pensionsverpflichtung einer GmbH durch eine andere GmbH als Entgelt für die Übertragung von Anlagevermögen grundsätzlich nicht zu einer Realisierung der Pensionsansprüche durch den Berechtigten führt.

Im Urteilsfall war der Stpfl. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH. Minderheitsgesellschafter war sein Sohn. Die GmbH zahlte ihm Versorgungsbezüge auf Grund einer Pensionszusage. Im Streitjahr 2012 wurden die Beratungsmandate und das Inventar der X-GmbH auf die GmbH-Neu übertragen. Der Mandantenstamm wurde mit 1 Mio. € brutto und das Inventar mit 100 000 € brutto bewertet. Der Gesamtkaufpreis wurde dementsprechend auf 1,1 Mio. € beziffert. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der GmbH-Neu war der Sohn des Stpfl. Die Begleichung des Kaufpreises erfolgte durch Übernahme der zivilrechtlich bestehenden Pensionsverpflichtung der veräußernden X-GmbH durch die GmbH-Neu. Da der Rentenbarwert der Verpflichtung den vereinbarten Kaufpreis überstieg, übernahm die GmbH-Neu nur einen Teil der Verpflichtung. Soweit die bestehende Pensionsverpflichtung den Kaufpreis überstieg, verblieb die Verpflichtung bei der X-GmbH. Sie war aber letztlich uneinbringlich. Die X-GmbH zahlte zuletzt für März 2012 eine Monatspension, die den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit zugerechnet wurde. Die GmbH-Neu zahlte im Streitjahr an den Stpfl. wie vereinbart 7 777 € mtl. Diese Zahlungen wurden durch den Bekl. als Leibrente behandelt und nur mit ihrem Ertragsanteil der Besteuerung unterworfen.

Das Finanzamt wollte hingegen die „Übernahme“ der Pensionsverpflichtung durch die GmbH-Neu als Zufluss des gesamten Rentenbarwerts der Versorgungsrechte beim Stpfl. annehmen. Das FG verwarf diese Meinung des Finanzamts und entschied vielmehr, dass die Übernahme der Pensionsverpflichtung nicht zu einem Zufluss beim Stpfl. führe.

Der BFH kam in der neueren Rspr. (Urteil vom 18.8.2016, Aktenzeichen VI R 18/13, HFR 2016, 1067, und vom 18.8.2016, Aktenzeichen VI R 46/13, www.stotax-first.de) zu dem Ergebnis, dass ohne das Wahlrecht, den Ablösungsbetrag alternativ an sich auszahlen zu lassen, der Anspruch des Arbeitnehmers auf die künftigen Pensionszahlungen nicht wirtschaftlich erfüllt war, mithin kein Zufluss bewirkt wurde. Dies gilt vorliegend für den Stpfl. erst recht. Er hatte zum einen kein derartiges Wahlrecht. Zum anderen kam es vorliegend auch, anders als in den zuvor beschriebenen Sachverhaltskonstellationen, zu keiner Zahlung. Eine Zahlung hätte mangels ausreichender Liquidität auch gar nicht bewirkt werden können. Der Übergang hat deshalb sozusagen „nur auf dem Papier“ stattgefunden. Daran ändert nichts, dass, wie der Bekl. zutreffend beschrieben hat, die Verpflichtung modifiziert übernommen wurde. Auch wenn man darin, wie das Finanzamt, eine gänzlich neue Verpflichtung der GmbH-Neu sehen wollte, führte dies nicht zu einem Zufluss des Rentenbarwertes der bestehenden Verpflichtung beim Stpfl.

Hinweis:

Nach der neueren Rspr. bieten sich Möglichkeiten, Pensionsverpflichtung aus einer GmbH heraus in eine andere Gesellschaft zu verlagern, ohne dass dies zu einem steuerpflichtigen Zufluss beim Pensionsberechtigten führt. Im Einzelfall sollte jedoch auf Grund der großen materiellen Bedeutung stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

25 Vorlage an EuGH: Steueraufschub auch bei Wegzug des Gesellschafters in die Schweiz?

Verlegt ein GmbH-Gesellschafter seinen Wohnsitz in das Ausland und ist damit nicht mehr in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so erfolgt eine Besteuerung der bis dahin in den GmbH-Anteilen entstandenen Wertsteigerung. Ist der Stpfl. Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines EWR-Staats und unterliegt er nach der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem dieser Staaten (Zuzugsstaat) einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht, so ist die geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden.

Das FG Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 14.6.2017 (Aktenzeichen 2 K 2413/15, EFG 2018, 18) dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage vorgelegt, ob diese Stundungsregelung auch bei einem Wegzug in die Schweiz anzuwenden ist. Die Schweiz ist zwar kein EU-/EWR-Staat, jedoch existiert mit der Schweiz ein Freizügigkeitsabkommen, welches vergleichbare Rechte regelt, so dass die Überlegung naheliegt, dass die Stundungsregelung auch diesen Fall trifft.

Hinweis:

In vergleichbaren Fällen sollte geprüft werden, ob in Anbetracht des nun beim EuGH unter dem Aktenzeichen C-581/17 anhängigen Vorlagebeschlusses ebenfalls eine Stundung beantragt werden sollte.

26 Ansatz von GmbH-Beteiligungen bei einem bilanzierenden Steuerpflichtigen

Hält ein bilanzierender Stpfl. eine GmbH-Beteiligung im Betriebsvermögen, so ist diese in dessen Bilanz regelmäßig im Anlagevermögen auszuweisen. Hinsichtlich des Wertansatzes der Beteiligung in der Steuerbilanz hat nun der BFH mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen IV R 19/14, DStR 2018, 292) wichtige Aussagen getroffen.

Im Urteilsfall hatte sich der Stpfl. – verkürzt dargestellt – mit einer Einlage von 400 000 DM an einer GmbH mit 50 % beteiligt. Im Jahr 1996 wurde der Beteiligungsansatz steuerwirksam bis auf einen Restwert von 250 DM abgeschrieben. Im Februar 1997 erwarb der Stpfl. die Geschäftsanteile des damaligen Mitgesellschafters zu einem Kaufpreis von 50 DM. Im Jahr 1997 leistete der Stpfl. eine Zahlung von 400 000 DM an die GmbH, die dort als Kapitalrücklage behandelt wurde und die der Stpfl. als Anschaffungskosten der Beteiligung aktivierte.

Im April 1998 beschloss die GmbH, alle Geschäftsanteile zu einem Geschäftsanteil zusammenzulegen. Sodann wurde das Stammkapital der D-GmbH von 800 000 DM um 799 500 DM herabgesetzt, sodass der Nennbetrag des Anteils der Stpfl. an der D-GmbH nur noch 500 DM betrug. Die Herabsetzung diente gemäß Ziff. III. des notariellen Protokolls nach §§ 58a, 58e GmbHG dem Ausgleich des in der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.1997 ausgewiesenen Bilanzverlusts. Schließlich wurde in Ziff. IV. des notariellen Protokolls eine Kapitalerhöhung der GmbH beschlossen. Das Nennkapital wurde um 599 500 DM auf 600 000 DM erhöht.

Das Nennkapital der GmbH im Umfang des herabgesetzten Kapitals wurde in der Folgezeit nicht ausbezahlt, sondern vollständig mit ihrem Verlustvortragskonto verrechnet. Die Einlage erbrachte der Stpfl. durch Umbuchung der im Jahr 1997 eingezahlten Kapitalrücklage von 400 000 DM in das Nennkapital der GmbH sowie durch Zahlung von 199 500 DM.

Der steuerbilanzielle Buchwert der Beteiligung an der GmbH entwickelte sich wie folgt:

Buchwert zum 31.12.1995	400 000 DM
./. Teilwertabschreibung 1996	./. 399 750 DM
Buchwert zum 31.12.1996	250 DM
Zugang 1997	+ 400 000 DM
Zugang 1998	+ 199 750 DM
Buchwert 31.12.1998 bis 31.12.2001	600 000 DM
1.1.2002: Umrechnung in Euro	306 775 €
Zugang in 2002	225 €
Buchwert 31.12.2002 bis 31.12.2005	307 000 €

Im Jahr 2006 erfolgte nun eine Veräußerung der GmbH-Beteiligung zu einem Kaufpreis von 539 589 €. Strittig war die Ermittlung des Veräußerungsgewinns. Insoweit ging das Finanzamt davon aus, dass der steuerliche Buchwert um eine Wertaufholung in Höhe von 204 286 € zu erhöhen sei, weil der Grund für die frühere Teilwertabschreibung entfallen sei. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof und führte aus:

- Eine zu einem Betriebsvermögen gehörende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Weist der Stpfl. einen niedrigeren Teilwert der Beteiligung nach, so kann (Wahlrecht) eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden.

- Teilwertabschreibungen aus den Vorjahren sind durch eine Zuschreibung bis zur Obergrenze der Anschaffungskosten rückgängig zu machen, soweit nicht der Stpfl. auch im jeweiligen Folgejahr einen niedrigeren Teilwert am Bilanzstichtag nachweisen kann.
- Eine Herabsetzung des Nennkapitals der Kapitalgesellschaft, an der eine Beteiligung besteht, bewirkt nur dann eine Änderung der Anschaffungskosten des Anteilnehmers an der Beteiligung, wenn der Vermögensbereich des Anteilnehmers durch die Herabsetzung betroffen ist. Wird bei einer Kapitalgesellschaft das Nennkapital herabgesetzt, ohne dass es zu einer Auskehrung des Herabsetzungsbetrags an die Anteilnehmer kommt, ergibt sich keine Wirkung auf die Anschaffungskosten der Anteile.
- Danach mindern sich die Anschaffungskosten auch nicht bei einer vereinfachten Kapitalherabsetzung nach §§ 58a ff. GmbHG. Ziel der Regelung ist es, die Sanierung einer GmbH durchführen zu können, indem eine Kapitalherabsetzung unter Wahrung des Gläubigerschutzes nicht zur Ausschüttung bisher gebundenen Kapitals an die Gesellschafter, sondern nur zum Ausgleich von Wertminderungen und zur Deckung sonstiger Verluste verwendet werden darf. Weil es nicht zu einer Auskehrung der frei gewordenen Beträge an die Gesellschafter kommen darf (§ 58b Abs. 1 GmbHG), mindert sich infolge der Kapitalherabsetzung auch der Buchwert des Anteils des Gesellschafters an der GmbH nicht.

Hinweis:

Nach derzeitigem Recht wirken sich Teilwertabschreibungen steuerlich nur teilweise bzw. soweit der Gesellschafter wiederum eine Kapitalgesellschaft ist, gar nicht aus. Daher ist es vielfach angezeigt, in der Steuerbilanz eine Teilwertabschreibung gar nicht vorzunehmen. Dies ist im Übrigen unabhängig davon, ob in der Handelsbilanz eine außerordentliche Wertberichtigung angezeigt ist.

Nach früherem Recht wirkten sich Teilwertabschreibungen auch steuerlich mindernd aus, so dass korrespondierend auch Wertaufholungen nach Wegfall der Gründe für die vorgenommene Teilwertabschreibung steuerlich zu erfassen waren. Insoweit ist bei Beteiligungen stets eine sorgfältige Dokumentation der Entwicklung des steuerlichen Buchwerts vorzunehmen.

27 Berücksichtigung einer zukünftigen Steuerbelastung bei den Wertfeststellungen für Zwecke der Erbschaftsteuer

Gehen GmbH-Anteile im Wege der Schenkung oder Erbschaft unentgeltlich über, so ist für steuerliche Zwecke eine Anteilsbewertung vorzunehmen. Da GmbH-Anteile nicht an der Börse gehandelt werden, existiert kein Marktwert, der herangezogen werden kann. Gesetzlich ist bestimmt, dass GmbH-Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Konkret ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob dieser aus Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, abgeleitet werden kann. Ist dies nicht möglich, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln. Dies kann das gesetzlich beschriebene vereinfachte Ertragswertverfahren sein, dies kann aber z.B. auch eine Bewertung nach dem IDW S1-Standard sein.

Stets ist allerdings eine Wertuntergrenze zu prüfen: Die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (Substanzwert) der Gesellschaft darf nicht unterschritten werden. Über eine solche Substanzwertermittlung hatte der BFH zu entscheiden. Es ging um eine GmbH, deren Vermögen nur aus dem ehemaligen Wohnhaus der verstorbenen Alleingesellschafterin der GmbH und Barmitteln bestand. Die Immobilie wurde für erbschaftsteuerliche Zwecke mit 857 226 € bewertet. Die Erbin machte nun geltend, dass eine Liquidation der Kapitalgesellschaft beabsichtigt sei und daher die bei der Liquidation anfallende Steuerbelastung mindernd bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sei.

Diese Sichtweise der Erbin lehnte der BFH mit Urteil vom 27.9.2017 (Aktenzeichen II R 15/15, DStR 2018, 343) ab. Die zukünftige ertragsteuerrechtliche Belastung auf Grund einer im Bewertungszeitpunkt lediglich beabsichtigten, aber noch nicht beschlossenen Liquidation der Kapitalgesellschaft ist bei der Ermittlung des Substanzwerts als Mindestwert nicht wertmindernd zu berücksichtigen. Steuern, die auf Grund der Liquidation und der damit zusammenhängenden Aufdeckung stiller Reserven entstehen könnten, sind im Bewertungszeitpunkt weder als Verbindlichkeiten noch als Rückstellungen in der Steuerbilanz auszuweisen. Dem Ausweis als Verbindlichkeiten steht entgegen, dass Steuern zu diesem Zeitpunkt noch nicht entstanden sind. Rückstellungen können nicht gebildet werden, weil zum Bewertungsstichtag das Entste-

hen nicht überwiegend wahrscheinlich ist. Bei einer im Bewertungszeitpunkt lediglich beabsichtigten Liquidation lässt sich noch nicht absehen, ob, wann und in welcher Höhe es zu einer tatsächlichen steuerlichen Belastung kommen wird.

Hinweis:

In solchen Konstellationen ist also eine frühzeitige Planung sinnvoll. Soll eine solche GmbH tatsächlich liquidiert werden, so ist dieser Vorgang frühzeitig einzuleiten und zwar noch zu Lebzeiten der Gesellschafter.

28 Berichtigung des steuerlichen Einlagenkontos bei fehlerhafter Feststellung?

In dem steuerlichen Einlagenkonto werden Zuzahlungen des Gesellschafters außerhalb des Nennkapitals, also z.B. Zuschüsse, verdeckte Einlagen oder freiwillige Zuzahlungen, festgehalten. Deren spätere Auskehrung ist steuerfrei. In der Praxis kommt es immer wieder zu fehlerhaften Feststellungen zum steuerlichen Einlagenkonto. Insbesondere werden Zugänge oftmals fehlerhaft nicht erfasst. Solche Fehler können später regelmäßig nicht korrigiert werden, so dass bei einer späteren Auskehrung dieser Beträge eine Steuerpflicht droht.

Das FG Münster hat nun in zwei Urteilen vom 13.10.2017 (Aktenzeichen 13 K 3113/16 F, EFG 2018, 11, und 13 K 1204/16 F, EFG 2018, 15) entschieden, dass in eng umgrenzten Fällen eine Korrektur der Feststellungen des Einlagenkontos möglich ist:

- Hat der Stpfl. eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos über 0 € abgegeben, kann ein auf 0 € lautender Feststellungsbescheid zugunsten des Stpfl. berichtigt werden, wenn sich die tatsächliche Höhe des steuerlichen Eigenkapitals zweifelsfrei aus der eingereichten Bilanz ergibt.
- Hat der Stpfl. keine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos abgegeben, kann ein Feststellungsbescheid über 0 € nicht auf Grund eines Übernahmefehlers zugunsten des Stpfl. berichtigt werden. Ohne Vorliegen einer Feststellungserklärung ist nicht auszuschließen, dass die Behörde bei der Feststellung des steuerlichen Eigenkapitals auf 0 € eigene rechtliche Überlegungen angestellt hat.

Hinweis:

Bislang hat die Rspr. Korrekturen wegen offener Unrichtigkeit überwiegend abgelehnt. Daher muss nur dazu geraten werden, bei der Erklärung zur Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos äußerst sorgfältig vorzugehen. Steht ein Bescheid noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, so können eventuelle Fehler korrigiert werden. Insbesondere ist zu beachten, dass ein Fehler nicht in einem späteren Jahr korrigiert werden kann, auch wenn sich dieser in dem fortgeschriebenen Bestand auswirkt.

Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern (GoBD) und insbesondere Verfahrensdokumentation

29 GoBD zunehmend im Fokus der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hatte mit Schreiben vom 14.11.2014 (Aktenzeichen IV A 4 – S 0316/13/10003) die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ veröffentlicht. Die GoBD geraten nun insbesondere bei steuerlichen Außenprüfungen verstärkt in den Blickpunkt der Finanzverwaltung. Nicht zuletzt hat aktuelle Rechtsprechung die Rechte der Betriebsprüfer erheblich gestärkt und die Anforderungen an eine ordnungsgemäße digitale Buchführung betont und teilweise auch verschärft.

Hinweis:

Generell ist zu beobachten, dass der vermehrte Einsatz von EDV bei steuerlichen Außenprüfungen dazu führt, dass ein wesentlicher Teil der Prüfung in einer Analyse der Buchführungsdaten mittels EDV-Tools besteht. Diese erlauben mit einfachen Mitteln die Sortierung oder Schichtung großer Datenmengen und das Auffinden von Auffälligkeiten.

Aus diesem Grund stellen wir in dieser Sonderbeilage aktuelle Aspekte dar.

30 Bedeutung der GoBD

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist zu bejahen, wenn die vorgeschriebenen Buchführungswerke auch tatsächlich geführt werden, formell und inhaltlich den Anforderungen entsprechen, sowie über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorgelegt werden können. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, sind die Bücher und Aufzeichnungen der Besteuerung zu Grunde zu legen. Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung löst die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit aus, kehrt also die Beweislast dafür, dass der in der Buchführung erfasste Geschäftsverlauf sich anders zugetragen hat, gegen die Finanzbehörde. Die von der Finanzverwaltung herausgegebenen GoBD stellen nun eine Auslegung der formellen Anforderungen an die Buchführung aus Sicht der Finanzverwaltung dar.

Betroffen von den GoBD sind grundsätzlich alle bilanzierenden Stpfl. und auch solche, die den Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, soweit diese ihre unternehmerischen Prozesse IT-gestützt abbilden und ihren Gewinnermittlungs- und Aufbewahrungspflichten in elektronischer Form nachkommen.

Ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß oder steht ihre sachliche Unrichtigkeit fest, so kann die Finanzbehörde den Gewinn möglicherweise schätzen. Hier setzt die Rechtsprechung der Finanzverwaltung allerdings Grenzen: Eine Schätzung scheidet nach allgemeinen Grundsätzen aus, wenn die durch die Fehler der Buchführung verursachten Unklarheiten und Zweifel durch anderweitige zumutbare Ermittlungen beseitigt werden können.

Hinweis:

Der formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung kommt in der Praxis also eine große Bedeutung zu. Auch wenn die Möglichkeiten der Gewinnschätzung für die Finanzverwaltung eingeschränkt sind, sollten derartige Diskussionen tunlichst vermieden werden, damit der Stpfl. nicht in eine Defensivposition gedrängt wird.

Aus diesem Grunde sollten die individuellen Abläufe im Betrieb regelmäßig aufgenommen und daraufhin überprüft werden, ob diese den formellen Anforderungen der Finanzverwaltung genügen. Diese Empfehlung für die Praxis gilt ungeachtet der Tatsache, dass es in der Literatur durchaus umstritten ist, welchen Stellenwert den GoBD zukommt, da es sich im Grundsatz nur um eine Äußerung der Finanzverwaltung handelt.

31 Wichtige Vorgaben nach den GoBD

a) Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die Buchhaltung muss nach den gesetzlichen Vorgaben so beschaffen sein, dass „sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die gebuchten Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen kann“. Dabei müssen sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Nur wenn diese Kriterien erfüllt sind, ist die Buchführung ordnungsgemäß. Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen progressiv und retrograd prüfbar sein:

- Die **progressive Prüfung** beginnt beim Beleg, geht über die Grundaufzeichnungen zu den Konten und schließlich zur Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung bzw. zur Steueranmeldung/Steuererklärung und
- die **retrograde Prüfung** verläuft umgekehrt.

b) Zeitnahe Erfassung von Geschäftsvorfällen

Jeder Geschäftsvorfall ist zeitnah, d.h. möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden (Journal). Konkretisiert wird dies von der Finanzverwaltung wie folgt:

- Eine Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von zehn Tagen ist unbedenklich.
- Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden.
- Es ist nicht zu beanstanden, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von acht Tagen nach Rechnungseingang oder innerhalb der ihrem gewöhnlichen Durchlauf durch den Betrieb entsprechenden Zeit beglichen werden, kontokorrentmäßig nicht (z.B. Geschäftsfreundebuch, Personenkonten) erfasst werden.

Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen nicht laufend, sondern nur periodenweise erstellt, dann wird dies von der Finanzverwaltung unter folgenden Voraussetzungen akzeptiert:

- Die Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats erfolgt bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern und
- durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung nicht verloren gehen, z.B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen in Kassen-, Warenwirtschafts- oder Fakturierungssystemen etc.

Hinweis:

Soweit zwischen dem Buchungsvorfall und der Verbuchung eine gewisse Zeit vergeht, muss durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden, dass die Geschäftsvorfälle vollständig und richtig erfasst werden. Dies betrifft dann insbesondere die Sicherung der Belege. Vorsorge kann z.B. getroffen werden durch elektronische Belegsicherung unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System.

c) Anforderungen an Buchungsbelege

Unabdingbares Grundprinzip einer ordnungsgemäßen Buchführung ist das **Belegprinzip**. Jedem Geschäftsvorfall muss ein Beleg zu Grunde liegen. Als Beleg kann z.B. eine Ein- oder Ausgangsrechnung oder ein Bankauszug dienen. Ausreichend sind aber auch selbst erstellte Belege („Eigenbeleg“), wenn diese einen Nachweis des Geschäftsvorfalles erlauben, wie z.B. Entnahmebelege, AfA-Belege o.ä.

Belege müssen nach Ansicht der Finanzverwaltung folgenden Inhalt haben:

Bezeichnung	Begründung
Eindeutige Belegnummer (z.B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID, fortlaufende Rechnungsausgangsnummer)	Angabe zwingend Kriterium für Vollständigkeitskontrolle (Belegsicherung) Sofern die Fremdbelegnummer eine eindeutige Zuordnung zulässt, kann auch diese verwendet werden.
Belegaussteller und -empfänger	Soweit dies zu den branchenüblichen Mindestaufzeichnungspflichten gehört und keine Aufzeichnungserleichterungen bestehen
Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt	Angabe zwingend
Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung	Ermittlung des Buchungsbetrags

Bezeichnung	Begründung
Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles	
Belegdatum	Angabe zwingend. Evtl. zusätzliche Erfassung der Belegzeit bei umfangreichem Beleganfall erforderlich
Verantwortlicher Aussteller, soweit vorhanden	z.B. Bediener der Kasse

Hinweis I:

Für umsatzsteuerrechtliche Zwecke können weitere Angaben erforderlich sein.

Hinweis II:

Bei elektronischen Belegen wird die Kontierung durch die Verbindung mit dem Datensatz oder durch eine elektronische Verknüpfung (z.B. eindeutiger Index, Barcode) erreicht. Andernfalls muss durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden, dass Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit nachvollziehbar und nachprüfbar sind.

d) Erfassung steuerlich relevanter Vorsysteme

Nicht nur das eigentliche Buchhaltungsprogramm steht im Fokus bei der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit. Vielmehr unterliegen alle Vor- und Nebensysteme hinsichtlich der Beurteilung der ordnungsgemäßen Buchführung den gleichen Anforderungen wie die Hauptsysteme, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Betroffen sind insbesondere solche Systeme, die Daten liefern, die in steuerlich relevante Vorgänge einfließen.

Zu den Vor- und Nebensystemen können z.B. gehören die Anlagenbuchhaltung, die Lohnbuchhaltung, Kassen bzw. Registrier- und PC-Kassensysteme, Warenwirtschaftssysteme, Fakturierungssysteme, Kostenrechnungen, Zahlungsverkehrssysteme, Waagen, Taxameter, Zeiterfassungssysteme, Dokumenten-Management-Systeme, Archive, elektronische Fahrtenbücher. Eine Abgrenzung kann nur im Einzelfall erfolgen.

Von besonderer Bedeutung sind Branchenlösungen, z.B. zur Auftragskalkulation, Materialwirtschaft, Zeiterfassung oder Rechnungserstellung. Solche Systeme werden z.B. bei Handwerksbetrieben, aber auch bei Buchhandlungen oder Apotheken oft eingesetzt.

Hinweis:

Im Einzelfall ist sorgfältig zu prüfen, welches Vor- oder Nachsystem steuerrelevante Daten liefert und daher für dieses auch die GoBD zu beachten sind.

Wird ein Vor- oder Nachsystem als steuerrelevant eingestuft, so muss dieses insbesondere revisionssicher sein und für dieses muss eine Verfahrensdokumentation vorgehalten werden. Revisionssicher bedeutet insbesondere, dass Daten unveränderbar abgespeichert werden bzw. vorgenommene Änderungen zu protokollieren sind. So ist es z.B. unzulässig, wenn in einem Programm zur Rechnungsschreibung erzeugte Rechnungen gelöscht oder nachträglich verändert werden können.

Hinweis:

In der Praxis ist dies bei eingesetzten Lösungen vielfach nicht erfüllt. Für den Einzelfall sollte zunächst eine Bestandsaufnahme der eingesetzten Programme erfolgen. Insbesondere bei Neuanschaffungen sollte auf eine ausreichende Dokumentation des Programms und eine Bestätigung der GoBD-Konformität geachtet werden. Bei im Einsatz befindlichen Systemen ist sorgfältig zu prüfen, welche Maßnahmen zu ergreifen sind.

e) Aufbewahrung

In der Praxis ergeben sich vielfach Fragen hinsichtlich der Aufbewahrung von elektronischen Dokumenten. Grundsätzlich gilt bei aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen, die im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen sind, dass diese auch in der jeweiligen elektronischen Form aufzubewahren sind und vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden dürfen. Die Dokumente dürfen daher nicht ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z.B. per E-Mail eingegangene Rechnung im PDF-Format oder eingescannte Papierbelege). Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Stpfl. elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.

Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (scannen), ist das Scanergebnis so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird.

Hinweis:

Erfolgt eine elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang), so gelten besondere Verfahrensvorschriften. Insbesondere muss eine Verfahrensdokumentation für den Scanvorgang vorhanden sein. Das Archivierungssystem sollte einer Systemprüfung unterworfen worden sein, um sicherzustellen, dass es sich um ein revisionssicheres System handelt.

Nach dem Einscannen dürfen Papierdokumente vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Der Stpfl. muss entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.

Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z.B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Eine Umwandlung in ein anderes Format (z.B. MSG in PDF) ist dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden.

Hinweis:

Dies bedeutet, dass alle elektronisch empfangenen Eingangsbelege auch in elektronischer Form revisionssicher abgespeichert werden müssen. Betroffen sind z.B. Rechnungen bei Onlinebestellungen, online gebuchte Fahrkarten, als PDF-Datei erhaltene Kontoauszüge oder Excel-Dateien über Reisekostenabrechnungen. Ein Ausdrucken und Weiterverarbeiten als Papierbeleg erfüllt diese Anforderungen nicht. Im Grundsatz kann die revisionssichere (also vor Veränderungen geschützte bzw. Veränderungen dokumentierende Aufbewahrung) nur mit dem Einsatz eines Dokumenten-Managementsystems erreicht werden.

32 Verfahrensdokumentation

a) Bestandteile einer Verfahrensdokumentation

Kern der GoBD ist das Erfordernis einer Verfahrensdokumentation. Diese muss den im Unternehmen gewählten Prozess im Bereich der Buchführung erläutern, um dem Buchführungsgrundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit gerecht zu werden. Im Grundsatz müssen der Weg und die Verarbeitung der Belege von deren Entstehung bis hin zu einem eventuellen Aufruf durch einen Betriebsprüfer dargestellt werden. Die Verfahrensdokumentation besteht im Grundsatz aus folgenden Teilen:

1. **allgemeine Beschreibung** des Unternehmens und der Geschäftsprozesse;
2. **Anwenderdokumentation:** Beschreibung der fachlichen Prozesse, wie insbesondere Datenerfassung, Prüfung, Abstimmung, Ausgabe sowie eine Liste der Daten- und Dokumentenbestände einschließlich der Aufbewahrungsregeln und -fristen. Weitere Inhalte bilden Schnittstellenbeschreibungen, Regeln für den Datenaustausch sowie Organisationsanweisungen und Benutzerhandbücher;
3. **technische Systemdokumentation:** Beschreibung der eingesetzten Software und Hardware, sowie der Schnittstellen. Diese Informationen können in der Regel vom Hersteller der Software beschafft werden;
4. **Betriebsdokumentation:** Beschreibung der technischen Betriebsprozesse und Beschreibungen zur Datensicherheit, zum Berechtigungskonzept einschließlich Benutzerverwaltung, zum Zugriffs- und Zugangsschutz.

Da sich sowohl Geschäftsprozesse an sich als auch die dafür eingesetzten IT-Applikationen über den Zeitablauf ändern, muss die Verfahrensbeschreibung neben den aktuellen auch die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisen und dem in der Praxis eingesetzten Prozess entsprechen. Dies bedeutet, dass auch frühere Versionen der Verfahrensdokumentation über den Aufbewahrungszeitraum von zehn Jahren vorzuhalten sind.

Hinweis:

Mittels der Verfahrensdokumentation soll also der Betriebsprüfer einen detaillierten Überblick über die Betriebsabläufe erhalten, um auf dieser Basis die steuerrelevanten Systeme verstehen und prüfen zu können. In der Verfahrensdokumentation sollte möglichst oft auf die GoBD Bezug genommen bzw. diese unmittelbar aufgegriffen werden. Dies dürfte der Finanzverwaltung die Prüfung der Verfahrensdokumentation erleichtern.

b) Ausgestaltung nach Größe und Komplexität des Betriebs

Die inhaltliche Ausgestaltung und der Umfang der Verfahrensdokumentation müssen sich an der Größe und der Komplexität des Betriebs ausrichten. Es sollte in zwei Schritten vorgegangen werden:

- In einem ersten Schritt sollten alle relevanten Systeme aufgelistet und die entsprechenden Programmdokumentationen bzw. Bedienungsanleitungen zusammengetragen werden.
- Darauf aufbauend kann in einem zweiten Schritt der Ablauf der Belegverarbeitung und Buchhaltung im konkreten Unternehmen beschrieben werden.

Dabei ist stets auch zu erfassen, ob die Bearbeitungsschritte im Unternehmen selbst erfolgen oder auf einen Dritten, wie z.B. einen Steuerberater ausgelagert sind. Gerade bei kleinen Betrieben sind im Betrieb selbst oft nur Vorsysteme, wie Auftragskalkulation, Leistungserfassung und Rechnungsschreibung sowie der Belegeingang vorhanden, wohingegen die eigentliche Buchhaltung und die Erstellung der Steueranmeldungen und Steuererklärungen auf den Steuerberater ausgelagert sind. In diesen Fällen reichen für die individuelle Verfahrensdokumentation im Unternehmen die Darstellung der Vorsysteme und des Belegeingangs sowie die Beschreibung der Schnittstelle zum Steuerberatungsbüro (Form und Ablauf der Belegweitergabe). Die Verfahrensdokumentation für die Buchhaltungssoftware hält dann der Steuerberater vor.

c) Beschreibung der Belegablage

Eines der Kernstücke der Buchführung sind die Belege. Daher muss die Belegablage so organisiert sein, dass alle handels- und steuerrechtlichen Anforderungen erfüllt werden. Für den konkreten Fall sind der gesamte Belegfluss von der Belegentstehung bzw. vom Belegeingang und dessen Identifikation über die geordnete und sichere Ablage bis hin zur Vernichtung nach Ablauf der Aufbewahrungsfristen als Teil der Verfahrensdokumentation zu definieren und zu beschreiben. Sinnvollerweise wird dabei differenziert nach der Form der Belege und zwar Belege, die

- originär in Papierform vorliegen bzw. empfangen werden,
- originär in Papierform vorliegen bzw. empfangen werden und dann aber eingescannt (digitalisiert) werden und
- solchen, die originär in digitaler Form vorliegen bzw. empfangen werden.

Für diese Prozessbeschreibung können folgende Fragen hilfreich sein:

- Wie sind der Belegeingang und die Belegidentifikation organisiert?
- Wie wird die Vollständigkeit der gesammelten Belege sichergestellt?
- Nach welchem Ordnungssystem und an welchem Ort werden die Belege abgelegt?
- Wie ist das evtl. Nebeneinander von konventionellen Papierbelegen und originär digitalen Belegen organisiert?
- Wie ist der Ablageort (z.B. konventioneller Ordner oder IT-gestütztes Archivsystem) vor Zugriffen Unbefugter und vor Verlust geschützt?
- Wer darf auf den Ablageort zugreifen und Belege einsortieren?
- In welchen Abständen und auf welchem Weg erhält die buchführende Stelle (z.B. unternehmensinterne Buchführung oder Steuerberatungskanzlei) die Belege?
- Wie wird sichergestellt, dass alle betroffenen Personen die oben genannten Aspekte kennen und beachten?
- Wie wird sichergestellt, dass die Belege nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfristen vernichtet werden?

d) Verfahrensdokumentation beim Einsatz elektronischer Kassensysteme

Seit 2017 dürfen nur noch solche elektronische Registrierkassen verwendet werden, die eine komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten – insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten (z.B. Artikelpreisänderungen; Nutzerkennung) – ermöglichen. Diese Informationen des Kassensystems müssen vollständig und unveränderbar in digitaler Form aufbewahrt werden.

Hinweis:

Bei Umstellung auf ein neues System wird empfohlen, die „Alt-Kasse“ weiterhin aufzubewahren, damit die bisherigen Daten lesbar gemacht werden können.

Zur eingesetzten Registrierkasse bzw. zum Kassensystem müssen Handbücher, Programmierungsunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen vorhanden sein. Fehlen diese Dokumente, so soll dies nach der Rechtsprechung einen schweren formellen Mangel der Buchführung darstellen. Des Weiteren muss in der Verfahrensdokumentation der Betriebsablauf im Hinblick auf das eingesetzte Kassensystem beschrieben werden.

Bei bargeldintensiven Betrieben ist zu beachten, dass das eingesetzte Kassensystem seit dem 1.1.2018 von der Finanzverwaltung im Rahmen einer unangekündigten Kassen-Nachschau, also unabhängig von einer steuerlichen Außenprüfung geprüft werden kann. Allein vor diesem Hintergrund muss die Verfahrensdokumentation zum Einsatz der Registrierkasse vorgehalten werden. Konkret muss diese insbesondere umfassen:

- Beschreibung der eingesetzten Kassen und Kassensysteme,
- Protokolle über Einsatzorte und -zeiträume der Registrierkassen,
- Bedienungsanleitung/Benutzerhandbuch,
- Programmieranleitungen,
- Einrichtungsprotokolle,
- Arbeitsanweisungen,
- Beschreibung der Kontrollmechanismen,
- Beschreibung der Archivierungsfunktionen.